

SILKE WELLER

Menschenrechte als Maßstab für das globale Steuersystem

Jus Internationale et Europaeum

218

Mohr Siebeck

Jus Internationale et Europaeum

herausgegeben von

Thilo Marauhn, Angelika Nußberger und Christian Walter

218



Silke Weller

Menschenrechte als Maßstab für das globale Steuersystem

Mohr Siebeck

Silke Weller, geboren 1994; Studium der Rechtswissenschaft in Halle-Wittenberg und Jena sowie Violinstudium an der Musikhochschule Weimar und der Norwegian Academy of Music in Oslo; 2017 Erste Juristische Prüfung; 2019 Bachelor of Music Instrumental; Wissenschaftliche Mitarbeiterin an den Universitäten Jena und Freiburg im Breisgau sowie in Kanzleien in Brüssel und Frankfurt am Main; Rechtsreferendariat am Landgericht Freiburg; 2025 Promotion.

orcid.org/0009-0006-8399-286X

ISBN 978-3-16-164831-1 / eISBN 978-3-16-164832-8

DOI 10.1628/978-3-16-164832-8

ISSN 1861-1893 / eISSN 2568-8464 (Jus Internationale et Europaeum)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <https://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2026 Mohr Siebeck Tübingen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Recht einer Nutzung der Inhalte dieses Werkes zum Zwecke des Text- und Data-Mining im Sinne von § 44b UrhG bleibt ausdrücklich vorbehalten.

Gedruckt auf alterungsbeständiges Papier. Satz: Laupp & Göbel, Gomaringen.

Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, Wilhelmstraße 18, 72074 Tübingen, Deutschland
www.mohrsiebeck.com, info@mohrsiebeck.com

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Januar 2025 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg als Dissertation angenommen. Sie befindet sich im Wesentlichen auf dem Stand von August 2024.

Ihren Anfang nahm die Arbeit im Wintersemester 2019/2020 während der ersten Monate meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Völkerrecht, Rechtsvergleichung und Rechtsethik an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg. Eine erste Fassung wurde im Juni 2023 fertiggestellt und im Sommer 2024 überarbeitet.

Über diesen langen Zeitraum gab es viele Menschen, die mich fachlich wie persönlich unterstützt und gefördert haben. Ihnen allen gilt mein herzlichster Dank.

Der größte Dank gebührt meiner Doktormutter Frau Professorin Dr. Silja Vöneky, die mir nicht nur alle erdenklichen Freiheiten bei der Wahl des Dissertationsthemas sowie der Ausarbeitung gelassen und mich stets dazu ermutigt hat, entschlossen die eigenen Thesen zu vertreten, sondern die mich nun auch seit fast sechs Jahren an ihrem Lehrstuhl beschäftigt und mir hierdurch ein äußerst anregendes und inspirierendes Forschungsumfeld gewährt hat.

Danken möchte ich auch Herrn Professor Dr. Ralf Poscher für die außerordentlich zügige Erstellung des Zweitgutachtens, die darin enthaltenen hilfreichen Anmerkungen sowie für die angenehme Atmosphäre während meiner Disputation.

Für die freundliche Aufnahme meiner Arbeit in die Schriftenreihe „Jus Internationale et Europaeum“ möchte ich den Herausgeber:innen Herrn Professor Dr. Thilo Marauhn, Frau Professorin Dr. DDr. h.c. Angelika Nußberger M.A. und Herrn Professor Dr. Christian Walter danken.

Zu danken habe ich überdies den vielen lieben – teils bereits ehemaligen – Kolleg:innen am „Lehrstuhl Vöneky“. Hervorgehoben seien hier Daniel Becker und Nora Hertz, LL.M. (KCL), die Teile dieser Dissertation gelesen und sie durch wertvolle Hinweise bereichert haben.

Dank gilt zudem meiner Familie, allen voran meinen Eltern: meinem Vater, Dr.-Ing. Lothar Weller, der akribisch die ersten beiden Kapitel der Arbeit Korrek-

tur gelesen hat, und meiner Mutter, Eva-Maria Weller, die meine dissertationsbedingten monatelangen Vernachlässigungen teils mehr, teils minder verständnisvoll ertragen hat und mir stets bei Umzügen in und außerhalb Freiburgs zur Seite stand. Beiden sei zudem für die bedingungslose Unterstützung meiner juristischen wie auch musikalischen Ausbildung während des vergangenen Jahrzehnts gedankt.

Brüssel, im Juli 2025

Silke Weller

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XV

Einleitung: „Steuerpolitik ist Menschenrechtspolitik“ – auf dem Weg zu einer humanisierten internationalen Steuerpolitik und -gesetzgebung?	1
---	---

Teil 1: <i>Status quo</i> des Humanisierungsprozesses – Bisherige Berücksichtigung steuerpolitischer Problemfelder im universellen Menschenrechtsschutz	27
---	----

Kapitel 1: Anknüpfungspunkte für extraterritoriale Staatenpflichten im Bereich der internationalen Steuerpolitik	29
---	----

Kapitel 2: Dogmatische Voraussetzungen für die Einstufung von Steuerpolitik als Verletzung des ICESCR, der CEDAW und der CRC . . .	61
---	----

Kapitel 3: Inhalt extraterritorialer steuerbezogener Staatenpflichten innerhalb des ICESCR, der CEDAW und der CRC	209
--	-----

Teil 2: Grenzen, Chancen und Zukunftsperspektiven einer humanisierten internationalen Steuerpolitik und -gesetzgebung	295
--	-----

Kapitel 4: Grenzen des Ansatzes – potentielle Einwände gegen eine humanisierte internationale Steuerpolitik	297
--	-----

Kapitel 5: Ausblick – Zukunftsperspektiven eines menschenrechtlich ausgerichteten internationalen Steuersystems	317
--	-----

Zusammenfassung und Schlussbetrachtung: Chancen einer humanisierten internationalen Steuerpolitik . . .	383
Inhaltlicher Überblick in Thesen	387
Quellen- und Literaturverzeichnis	393
Stichwortverzeichnis	451

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV

Einleitung: „Steuerpolitik ist Menschenrechtspolitik“ – auf dem Weg zu einer humanisierten internationalen Steuerpolitik und -gesetzgebung?	1
I. Anlass für die Untersuchung: Die zunehmende Berücksichtigung internationaler Steuerpolitik im menschenrechtlichen Diskurs	1
II. Derzeitiger Forschungsstand: Verschwimmen der Grenzen zwischen Recht und politischer Aspiration?	10
III. Forschungsbedarf und Ziele der Untersuchung	15
IV. Ein- und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands	16
1. Eingrenzung im Hinblick auf die zu untersuchenden Rechtsquellen und -kategorien	17
a) Beschränkung der Untersuchung auf den ICESCR, die CEDAW und die CRC	17
b) Überwiegende Beschränkung des Untersuchungsgegenstands auf wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte	19
2. Begrenzung der Analyse auf <i>extraterritoriale</i> menschenrechtliche Pflichten von <i>Staaten</i>	21
3. Abgrenzung zur Debatte über die „Rechte der Steuerpflichtigen“	23
V. Aufbau und Methodik	25

Teil 1: <i>Status quo</i> des Humanisierungsprozesses – Bisherige Berücksichtigung steuerpolitischer Problemfelder im universellen Menschenrechtsschutz	27
---	----

Kapitel 1: Anknüpfungspunkte für extraterritoriale Staatenpflichten im Bereich der internationalen Steuerpolitik . .	29
---	----

I. Grundlagen zur internationalen Steuerpolitik und Überblick über das derzeitige internationale Steuersystem	29
1. Begriff der internationalen Steuerpolitik	29
2. Rechtlicher und institutioneller Rahmen	31
II. Menschenrechtliche Relevanz internationaler Steuerpolitik und -gesetzgebung	34
1. Kriterium für die Einstufung eines steuerpolitischen Verhaltens als menschenrechtlich relevant: Verursachung von Steueraufkommensverlusten anderer Staaten	35
a) Potentielle Folgen von Steueraufkommensverlusten aus menschenrechtlicher Sicht	35
b) Einwand gegen die Heranziehung von Steueraufkommensverlusten als Kriterium: Irrelevanz der Einnahmenpolitik für die menschenrechtliche Situation?	36
c) Stellungnahme: Steueraufkommensverluste als Kriterium zur Feststellung der menschenrechtlichen Relevanz von Steuerpolitik	39
2. Aktuelle steuerpolitische Phänomene mit potentiell negativen Auswirkungen auf das Steueraufkommen anderer Staaten	41
a) Erste Fallgruppe: Menschenrechtliche Relevanz schädlicher Steuerpraktiken bzw. schädlichen Steuerwettbewerbs	41
aa) Begriffserklärung: schädliche Steuerpraktiken und schädlicher Steuerwettbewerb in den Arbeiten der OECD und der EU	41
bb) Abgrenzung schädlicher Steuerpraktiken zu privaten Aktivitäten	45
(1) Unternehmerische Steuerplanung und ihre Beziehung zu schädlichen Steuerpraktiken	46
(2) Das Phänomen der illegitimen Finanzflüsse und seine Beziehung zu schädlichen Steuerpraktiken	49
cc) Datenlage zu Steueraufkommensverlusten infolge schädlicher Steuerpraktiken	51
dd) Fazit zur menschenrechtlichen Relevanz schädlicher Steuerpraktiken	52

b) Zweite Fallgruppe: Menschenrechtliche Relevanz asymmetrischer Doppelbesteuerungsabkommen	53
aa) Die Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen und der asymmetrische Steuerverzicht von Entwicklungsländern	54
bb) Empirische Evidenz für Steuerverluste infolge asymmetrischer Doppelbesteuerungsabkommen	57
cc) Fazit zur menschenrechtlichen Relevanz des asymmetrischen Steuerverzichts	60
III. Zusammenfassung und Fazit zu Kapitel 1	60

Kapitel 2: Dogmatische Voraussetzungen für die Einstufung von Steuerpolitik als Verletzung des ICESCR, der CEDAW und der CRC 61

I. Anzuwendende Methodik für die Interpretation des ICESCR, der CRC und der CEDAW	63
1. Allgemeines zur Auslegung menschenrechtlicher Verträge	64
2. Dogmatische Einordnung der für die Untersuchung zentralen Dokumente	67
a) Die Bedeutung der Spruchpraxis der Vertragsorgane für die Auslegung universeller Menschenrechtsverträge	68
aa) Die Bedeutung der Spruchpraxis eines Vertragsorgans für die Auslegung des „eigenen“ Vertrags	68
bb) Übertragbarkeit der Spruchpraxis eines Vertragsorgans auf ein anderes Vertragsregime	73
b) Die Bedeutung des chartabasierten Menschenrechtsschutzes für die Auslegung universeller Menschenrechtsverträge	75
aa) Staatliche Empfehlungen im Rahmen der universellen periodischen Überprüfung	75
bb) Aktivitäten der UN-Sonderverfahren	77
cc) Resolutionen des UN-Menschenrechtsrats	82
dd) Berichte des UN-Hochkommissariats für Menschenrechte	82
c) Zwischenfazit	83
II. Vorüberlegungen: Definition und Elemente der Verletzung eines Menschenrechtsvertrags	84
1. Begriff der Verletzung von Menschenrechten: konkret-individueller Verletzungsbegriff oder weites Verständnis ohne spezifischen Individualbezug?	85
2. Festlegung eines Schemas für die Prüfung des Vorliegens einer Vertragsverletzung	90

III. Problemkreise bei der Einordnung von internationaler Steuerpolitik als Verletzung eines Menschenrechtsvertrags	92
1. Eröffnung des Anwendungsbereichs der Verträge	92
a) Eröffnung des räumlichen Anwendungsbereichs des ICESCR, der CEDAW und der CRC in steuerbezogenen Sachverhalten	93
aa) Eröffnung des räumlichen Anwendungsbereichs des ICESCR	94
(1) Ausgangspunkt für die Auslegung: der Wortlaut und Kontext des ICESCR i. S. d. Art. 31 (1) VCLT	95
(2) Berücksichtigung weiterer Quellen nach Art. 31 (3) VCLT	99
(a) Das OP-ICESCR als spätere Übereinkunft i. S. d. Art. 31 (3) (a) VCLT	99
(b) Bestehen relevanter späterer Übung i. S. d. Art. 31 (3) (b) VCLT	100
(c) Berücksichtigung anderer völkerrechtlicher Regeln i. S. d. Art. 31 (3) (c) VCLT	101
(3) Die Spruchpraxis des CESCR zu extraterritorialen Staatenpflichten als ergänzende Auslegungsmittel i. S. d. Art. 32 VCLT	104
(a) Frühere Spruchpraxis: Ambiguität zwischen einem eigenständigen Ansatz und der Doktrin der effektiven Kontrolle des EGMR	104
(b) Neuere Entwicklungen in der Spruchpraxis (ab 2017)	106
(4) Notwendigkeit einer Korrektur des Auslegungsergebnisses i. S. d. Art. 32 (b) VCLT?	108
(5) Zwischenergebnis zur Frage der extraterritorialen Anwendbarkeit des ICESCR und Fazit im Hinblick auf die vorliegende Konstellation	110
bb) Eröffnung des räumlichen Anwendungsbereichs der CEDAW	110
(1) Analyse anhand der Maßstäbe des Art. 31 (1), (2) VCLT	110
(2) Die Spruchpraxis des CEDAW-Ausschusses als ergänzende Auslegungsmittel i. S. d. Art. 32 VCLT	113
(a) Frühere Spruchpraxis des CEDAW-Ausschusses	114
(b) Neuere Entwicklungen in der Spruchpraxis (ab 2014)	117
(c) Stellungnahme zur Spruchpraxis des CEDAW- Ausschusses – Notwendigkeit einer Korrektur des Auslegungsergebnisses?	119
(3) Zwischenergebnis zur Eröffnung des räumlichen Anwendungsbereichs der CEDAW	119

cc) Eröffnung des räumlichen Anwendungsbereichs der CRC . . .	120
(1) Analyse nach den Maßstäben des Art. 31 (1) VCLT . . .	120
(2) Die Spruchpraxis des CRC-Ausschusses als ergänzendes Auslegungsmittel i. S. d. Art. 32 VCLT	123
(a) Äußerungen des CRC-Ausschusses im Rahmen der Staatenberichtsverfahren	123
(b) <i>General Comments</i> des CRC-Ausschusses	125
(c) Äußerungen des CRC-Ausschusses im Rahmen der Verfahren nach dem dritten Fakultativprotokoll . . .	127
(d) Stellungnahme zur Spruchpraxis des CRC-Ausschusses – Notwendigkeit einer Korrektur des Auslegungsergebnisses?	130
(3) Fazit zur Eröffnung des räumlichen Anwendungsbereichs der CRC	133
dd) Ergebnis zur Eröffnung des räumlichen Anwendungsbereichs der Verträge in steuerbezogenen Sachverhalten	133
b) Eröffnung des sachlichen Anwendungsbereichs der Verträge: <i>A priori</i> -Ausschluss steuerbezogener Sachverhalte?	134
aa) Allgemeines zur Inkludierung makroökonomischer Politikbereiche in den sachlichen Anwendungsbereich von Menschenrechtsverträgen	135
bb) Steuerpolitische Implikationen der Verträge im Lichte des Art. 31 VCLT	137
cc) Konkretisierung der steuerpolitischen Implikationen der Verträge anhand der Spruchpraxis der Vertragsorgane . . .	141
c) Fazit zur Eröffnung des Anwendungsbereichs der Verträge . . .	147
2. Potentiell verletzte menschenrechtliche Primärnormen im Bereich internationaler Steuerpolitik	148
a) Festlegung des Prüfungsmaßstabs: Auswahl der zu prüfende Primärnormen	148
aa) Bisheriger Ansatz der Vertragsorgane: Erläuterung der Thematik ohne Bezug auf konkrete Rechtsgarantien	148
bb) Vorgehensweise im Schrifttum und in den UN- Sonderverfahren: Prüfung am Maßstab konkreter Rechte . .	149
cc) Stellungnahme und Zwischenfazit zum Prüfungsmaßstab . .	152
b) Dogmatische Schwerpunkte bei der Bestimmung des Pflichteninhalts	153
aa) Inhaltsbestimmung von Pflichten mit Hilfe von Kategorisierungen	154

(1) Die vorherrschende Einteilung von Pflichten: Die Dreiteilung in Achtungs-, Schutz- und Gewährleistungspflichten	154
(a) Inhalt des Konzepts nach der Spruchpraxis des CESCR, des CRC- und des CEDAW-Ausschusses	154
(b) Kritik an dem Konzept der Pflichtentrias und Stellungnahme	158
(2) Das Verhältnis der Pflichtentrias zu anderen Kategorisierungen	160
bb) Notwendigkeit einer Ergänzung der Kategorisierungen durch ein Kausalitätselement zur Einschränkung extraterritorialer Pflichten?	164
(1) Relevanz der Frage der Kausalität in den vorliegenden Konstellationen	165
(2) Allgemeines zur Kausalitätsprüfung im Rahmen mensenrechtlicher Pflichten	169
(a) Das Konzept der Kausalität im Völkerrecht	169
(b) Kausalität in der Spruchpraxis des CESCR, des CEDAW-Ausschusses und des CRC-Ausschusses im Kontext extraterritorialer Staatenpflichten	173
(c) Behandlung der Thematik der Kausalitätsbeziehungen in extraterritorialen Sachverhaltskonstellationen im Schrifttum	176
(3) Schlussfolgerungen für die vorliegende Arbeit: Das Problem der Kausalität im Falle von Menschenrechtsbeeinträchtigungen durch internationale Steuerpolitik	180
3. Ausnahmen vom Gebot der Pflichtenerfüllung: der Umgang mit Kollisionen steuerbezogener extraterritorialer Staatenpflichten mit anderen völkerrechtlichen Pflichten und staatlichen Interessen . . .	184
a) Allgemeines zu Ausnahmen vom Gebot der mensenrechtlichen Pflichtenerfüllung	185
b) Abwägungsfragen im Falle steuerbezogener extraterritorialer Staatenpflichten	190
aa) Kollisionen steuerbezogener extraterritorialer Staatenpflichten mit anderen mensenrechtlichen Pflichten desselben Vertragsregimes	190
(1) Beispiele für Pflichtenkollisionen innerhalb desselben Vertragsregimes	190
(2) Kriterien und Ansätze zur Auflösung von Pflichtenkollisionen innerhalb desselben Vertragsregimes	192

bb) Konflikte steuerbezogener extraterritorialer Staatenpflichten mit anderen Menschenrechtsverträgen	198
(1) Beispiel: Konflikte steuerbezogener extraterritorialer Staatenpflichten mit den „Rechten der Steuerpflichtigen“	198
(2) Kriterien und Ansätze zur Auflösung von Kollisionen mit Pflichten aus anderen Menschenrechtsverträgen . . .	201
cc) Konflikte steuerbezogener extraterritorialer Staatenpflichten mit sonstigen völkerrechtlichen Pflichten	202
(1) Beispiele für regimeübergreifende Pflichtenkollisionen im Bereich der internationalen Steuerpolitik	202
(2) Kriterien und Ansätze zur Auflösung von Konflikten zwischen steuerbezogenen extraterritorialen Staatenpflichten und sonstigen völkerrechtlichen Pflichten	204
IV. Zusammenfassung und Fazit zu Kapitel 2	207

Kapitel 3: Inhalt extraterritorialer steuerbezogener Staatenpflichten innerhalb des ICESCR, der CEDAW und der CRC 209

I. Die Spruchpraxis der UN-Vertragsorgane zu steuerbezogenen extraterritorialen Staatenpflichten	211
1. Die Spruchpraxis des CESCR zu extraterritorialen Staatenpflichten und Steuerpolitik	211
a) Spruchpraxis zum Staatenbericht des Vereinigten Königreichs (2016)	211
b) <i>General Comment No. 24</i> (2017)	213
c) Spruchpraxis zum Staatenbericht Liechtensteins (2017)	219
d) Spruchpraxis zum Staatenbericht Südafrikas (2018)	222
e) Spruchpraxis zum Staatenbericht von Mauritius (2019)	223
f) Spruchpraxis zum Staatenbericht der Schweiz (2019)	224
g) Spruchpraxis zum Staatenbericht Belgiens (2020)	225
h) Spruchpraxis zum Staatenbericht Luxemburgs (2022)	227
i) Spruchpraxis zum Staatenbericht Panamas (2023)	229
j) Spruchpraxis zum Staatenbericht Irlands (2024)	230
k) Fazit zur bisherigen Spruchpraxis des CESCR	232
2. Die Spruchpraxis des CEDAW-Ausschusses zu extraterritorialen Staatenpflichten und Steuerpolitik	233
a) Spruchpraxis zum Staatenbericht der Schweiz (2016)	233
b) Spruchpraxis zum Staatenbericht von Barbados (2017)	238
c) Spruchpraxis zum Staatenbericht Singapurs (2017)	238

d) Spruchpraxis zum Staatenbericht Luxemburgs (2018)	240
e) Spruchpraxis zum Staatenbericht Zyperns (2018)	243
f) Spruchpraxis zum Staatenbericht von Mauritius (2018)	244
g) Spruchpraxis zum Staatenbericht der Bahamas (2018)	244
h) Spruchpraxis zum Staatenbericht Neuseelands (2018)	245
i) Spruchpraxis zum Staatenbericht des Vereinigten Königreichs (2019)	246
j) Spruchpraxis zum Staatenbericht Panamas (2022)	248
k) Spruchpraxis zum Staatenbericht der Schweiz (2022)	249
l) Fazit zur bisherigen Spruchpraxis des CEDAW-Ausschusses	250
3. Die Spruchpraxis des CRC-Ausschusses zu extraterritorialen Staatenpflichten und Steuerpolitik	251
a) <i>General Comment No. 16</i> (2013)	251
b) <i>General Comment No. 19</i> (2016)	252
c) Spruchpraxis zum Staatenbericht der Niederlande (2022)	253
d) Spruchpraxis zum Staatenbericht Irlands (2023)	254
e) Fazit zur bisherigen Spruchpraxis des CRC-Ausschusses	255
4. „Metaanalyse“ der Spruchpraxis der Vertragsorgane zum Inhalt steuerbezogener extraterritorialer Staatenpflichten	257
a) Extraterritoriale steuerbezogene Achtungspflichten	258
b) Extraterritoriale steuerbezogene Schutzpflichten	259
c) Extraterritoriale steuerbezogene Gewährleistungspflichten	260
5. Fazit zur Behandlung der Thematik in der Spruchpraxis	260
II. Ergänzung der Auslegung des vertragsbasierten Menschenrechtsschutzes durch Dokumente des chartabasierten Menschenrechtsschutzes	262
1. Empfehlungen im Rahmen der universellen periodischen Überprüfung	263
2. Relevante Äußerungen der UN-Sonderverfahren zu steuerbezogenen extraterritorialen Staatenpflichten	266
a) Berichte der unabhängigen Sachverständigen für Auslandsverschuldung und Menschenrechte	267
b) Berichte der Sonderberichterstatter für extreme Armut und Menschenrechte	271
c) Berichte der unabhängigen Sachverständigen für die Förderung einer demokratischen und gerechten internationalen Ordnung	274
d) Berichte der Sonderberichterstatter zum Recht auf Entwicklung	275
e) Äußerungen der Arbeitsgruppe zur Frage der Menschenrechte und der transnationalen Konzerne und anderen Wirtschaftsunternehmen	277

f) Gemeinsame Aktivitäten der UN-Sonderverfahren	278
g) „Metaanalyse“ der Ausführungen der UN-Sonderverfahren zu steuerbezogenen extraterritorialen Staatenpflichten	281
3. Berichte des UN-Hochkommissariats für Menschenrechte	283
4. Resolutionen des UN-Menschenrechtsrats	287
5. Fazit zu den Äußerungen des chartabasierten Menschenrechtsschutzes	289
III. Zusammenfassung und Fazit zu Kapitel 3	290
Teil 2: Grenzen, Chancen und Zukunftsperspektiven einer humanisierten internationalen Steuerpolitik und -gesetzgebung	295
Kapitel 4: Grenzen des Ansatzes – potentielle Einwände gegen eine humanisierte internationale Steuerpolitik	297
I. Ausgangspunkt: Das Konzept und Phänomen der Humanisierung internationaler Politik und internationalen Rechts	297
II. Auseinandersetzung mit kritischen Stimmen zur Idee und Förderung einer Humanisierung der internationalen Ordnung	301
1. Fundamentalkritik an Menschenrechten als Kritik an Humanisierungsprozessen	301
2. Gefahren der Trivialisierung der Menschenrechte durch Humanisierung?	304
3. Ineffizienz der Humanisierung?	307
III. Bedeutung der Diskussion für die vorliegende Konstellation – zur Desiderabilität der Humanisierung der internationalen Steuerpolitik	312
IV. Zusammenfassung zu Kapitel 4	316
Kapitel 5: Ausblick – Zukunftsperspektiven eines mensenrechtlich ausgerichteten internationalen Steuersystems	317
I. Potentieller Raum für die weitere Einbeziehung steuerpolitischer Fragestellungen in den internationalen Menschenrechtsschutz	318
1. Vorantreiben einer humanisierten Steuerpolitik innerhalb des universellen Menschenrechtsschutzes	318
a) Möglichkeiten der weiteren Inkludierung steuerpolitischer Aspekte innerhalb des vertragsbasierten Menschenrechtsschutzes	319
aa) Kohärentere und konsistentere Spruchpraxis des CESCR, des CEDAW-Ausschusses und des CRC-Ausschusses zu steuerbezogenen Sachverhalten	319

bb) Potential einer Ausweitung der Spruchpraxis der Vertragsorgane in Steuersachen	320
(1) <i>General Comment bzw. General Recommendation</i> zu Steuerpolitik und Menschenrechten	320
(2) Potentielle Nutzbarkeit der prozeduralen Durchsetzungsmechanismen zur Feststellung einer Verletzung steuerbezogener extraterritorialer Staatenpflichten	321
cc) Möglichkeiten einer verstärkten Kooperation der UN-Vertragsorgane untereinander in steuerpolitischen Fragestellungen	328
b) Möglichkeiten einer weiteren Inkludierung steuerpolitischer Fragestellungen innerhalb des chartabasierten Menschenrechtsschutzes	330
c) Möglichkeiten einer vermehrten Kooperation zu steuerbezogenen Fragestellungen zwischen charta- und vertragsbasierten Mechanismen	333
d) Zwischenfazit und Ausblick	334
2. Künftige Ausweitung des Diskurses auf den regionalen Menschenrechtsschutz	335
3. Fazit	340
II. Ansätze für eine Einbeziehung menschenrechtlicher Fragestellungen in das bestehende internationale Steuersystem	340
1. Möglichkeiten einer durchgehenden Berücksichtigung von Menschenrechten im Rahmen der Aktivitäten steuerpolitisch tätiger internationaler Organisationen	341
2. Berücksichtigung menschenrechtlicher Aspekte innerhalb steuerbezogener Verfahren vor internationalen Spruchkörpern außerhalb des Menschenrechtsschutzes	344
a) Berücksichtigung menschenrechtlicher Aspekte in steuerbezogenen Verfahren vor WTO-Spruchkörpern und internationalen Investitionsschiedsgerichten	345
b) Berücksichtigung menschenrechtlicher Aspekte im Rahmen von steuerbezogenen Verständigungs- und Schiedsverfahren	347
c) Zwischenergebnis	352
III. <i>De lege ferenda</i> -Möglichkeiten zu einer menschenrechtlich geprägten Neuausrichtung des internationalen Steuersystems	352
1. Einrichtung einer menschenrechtsbasierten globalen Steuerkonvention bzw. -organisation – unter besonderer Berücksichtigung der geplanten UN-Rahmenkonvention über die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen	353

2. Möglichkeiten zur Integrierung von Menschenrechten in Doppelbesteuerungsabkommen	358
3. Humanisierung durch Prozeduralisierung – steuerbezogene prozedurale Rechte im Rahmen einer Konvention über den Zugang zu Steuerinformationen?	363
a) Gründe für die Etablierung prozeduraler Rechte parallel zu materiell-rechtlichen Garantien – die Erfahrungen aus dem internationalen Umweltrecht	365
b) Raum für eine Prozeduralisierung – Informationsdefizite der Öffentlichkeit im steuerpolitischen Bereich	369
aa) Fehlende öffentliche Transparenzregister für Informationen über die wirtschaftlich Berechtigten	369
bb) Fehlende bzw. unvollständige öffentliche länderbezogene Berichterstattung	371
cc) Fehlende Transparenz und Partizipationsmöglichkeiten auf internationaler Ebene	374
dd) Fehlende Transparenz im Bereich der Verständigungs- und Schiedsverfahren	375
ee) Zwischenfazit	375
c) Möglicher Inhalt einer Konvention über den Zugang zu Steuerinformationen	375
d) Zwischenergebnis	379
IV. Abschließende Beurteilung zu Kapitel 5	380
 Zusammenfassung und Schlussbetrachtung: Chancen einer humanisierten internationalen Steuerpolitik	383
 Inhaltlicher Überblick in Thesen	387
 Quellen- und Literaturverzeichnis	393
I. Literatur	393
II. Rechtsprechung, Spruchpraxis und sonstige offizielle Dokumente	420
III. Völkerrechtliche Verträge und sonstige zwischenstaatliche Vereinbarungen	436
IV. Sonstige Quellen	439
 Stichwortverzeichnis	451

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
Aarhus-Konvention	Übereinkommen über den Zugang zu Informationen, die Öffentlichkeitsbeteiligung an Entscheidungsverfahren und den Zugang zu Gerichten in Umweltangelegenheiten
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
ACHPR	African Commission on Human and Peoples' Rights
AMRK	Amerikanische Menschenrechtskonvention; American Convention on Human Rights
Art.	Artikel
AVR	Archiv des Völkerrechts
Begr.	Begründer:in
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIT(s)	bilaterale(s) Investitionsschutzabkommen
bzw.	beziehungsweise
Cambridge University Press	CUP
CbCR	Country-by-Country-Reporting
CCPR	Committee on Civil and Political Rights/UN Human Rights Committee
CEDAW	UN Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination against Women
CEDAW-Ausschuss	UN Committee on the Elimination of All Forms of Discrimination against Women
CESCR	UN Committee on Economic, Social and Cultural Rights
CETS	Council of Europe Treaty Series
CMW	Committee on the Protection of the Rights of All Migrant Workers and Members of their Families
CRC	UN Convention on the Rights of the Child
CRC-Ausschuss	UN Committee on the Rights of the Child
CRPD	UN Convention on the Rights of Persons with Disabilities
CRPD-Ausschuss	Committee on the Rights of Persons with Disabilities
d. h.	das heißt
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
Doc.	Document
dt.	deutsch
ebd.	ebenda
ECOFIN	Rat „Wirtschaft und Finanzen“

ECOSOC	UN Economic and Social Council
ECOWAS	Economic Community of West African States
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EJIL	European Journal of International Law
EL	Ergänzungslieferung
Escazú-Abkommen	Regional Agreement on Access to Information, Public Participation and Justice in Environmental Matters in Latin America and the Caribbean
et al.	et alii, et aliae, et alia
ETS	European Treaty Series
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
Eurodad	European Network on Debt and Development
EUR	Euro
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
f./ff.	folgende
FACTI-Panel	High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda
Fn.	Fußnote
GATJ	Global Alliance for Tax Justice
ggf.	gegebenenfalls
GIZ	Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit
GloBE	Global Anti-Base Erosion
grds.	grundsätzlich
GYIL	German Yearbook of International Law
h. M.	herrschende Meinung
HRQ	Human Rights Quarterly
Hrsg.	Herausgeber:in, Herausgeber:innen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IBRD Articles	Articles of Agreement of the International Bank for Reconstruction and Development
ICPPED	International Convention for the Protection of All Persons from Enforced Disappearance
ICLQ	International and Comparative Law Quarterly
i. d. R.	in der Regel
i. E.	im Ergebnis
i. H. v.	in Höhe von
IMF Articles	Articles of Agreement of the International Monetary Fund
i. R. d.	im Rahmen des/der
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
IAGMR	Interamerikanischer Menschengerichtshof/Inter-American Court of Human Rights
IAMRK	Interamerikanische Menschenrechtskommission/ Inter-American Commission on Human Rights
IBAHRI	International Bar Association's Human Rights Institute
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
ICCPR	International Covenant on Civil and Political Rights

ICERD	International Convention on the Elimination of All Forms of Racial Discrimination
ICESCR	International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights
ICJ	International Court of Justice
ICRMW	International Convention on the Protection of the Rights of All Migrant Workers and Members of Their Families
ICSID	International Centre for Settlement of Investment Disputes
ifst	Institut Finanzen und Steuern
IGH	Internationaler Gerichtshof
IGH-Statut	Statute of the International Court of Justice
ILC	International Law Commission
ILO	International Labour Organization
IMF	International Monetary Fund
IPCC	Intergovernmental Panel on Climate Change
ISIR	Internationales Steuerrecht. Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung
ISIR-Beih	ISIR – Beihefter
JAL	Joint Allegation Letter
JZ	JuristenZeitung
lit.	littera
LOIPR	List of issues prior to reporting
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Maastricht Principles	Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the Area of Economic, Social and Cultural Rights
Mio.	Millionen
MPEPIL	Max Planck Encyclopedia of Public International Law
Mrd.	Milliarden
MRM	MenschenRechtsMagazin
Multilaterales Instrument/	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related
MLI	Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
NGO(s)	Nichtregierungsorganisation(en)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
No./Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development/ Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	Model Tax Convention on Income and on Capital
OHCHR	UN Office of the High Commissioner for Human Rights
OP3-CRC	Optional Protocol to the Convention on the Rights of the Child on a communications procedure
OP-CEDAW	Optional Protocol to the Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination against Women
OP-ICESCR	Optional Protocol to the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights
OUP	Oxford University Press
RECIEL	Review of European, Comparative & International Environ- mental Law

Res.	Resolution
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer/n
Rz.	Randzeichen
S.	Satz/Seite
SDG(s)	Sustainable Development Goal(s)
sog.	sogenannte(r)
StuW	Steuer und Wirtschaft
u. a.	unter anderem
UDHR	Universal Declaration of Human Rights
UN	United Nations Organisation
UN HRC	UN Human Rights Council
UN Women	United Nations Entity for Gender Equality and the Empowerment of Women
UN-Charta	Charter of the United Nations
UNCIO	United Nations Conference on International Organization
UNCITRAL	United Nations Commission on International Trade Law
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
UNECE	UN Economic Commission for Europe
UNEP	United Nations Environmental Programme
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization
UNGA	UN General Assembly
UNHCHR	United Nations High Commissioner for Human Rights
UNGPs	United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights
UN-MA	United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries
UNTC	United Nations Treaty Collection
UNTS	United Nations Treaty Series
UPR	Universal Periodic Review
USA	United States of America
USD	US-Dollar
v.	versus
VCLT	Vienna Convention on the Law of Treaties
vgl.	vergleiche
vol.	volume
WTO	World Trade Organization
YBILC	Yearbook of the International Law Commission
YJIL	The Yale Journal of International Law
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
ZP-1 EMRK	Protocol 1 to the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms

Einleitung

„Steuerpolitik ist Menschenrechtspolitik“¹ – auf dem Weg zu einer humanisierten internationalen Steuerpolitik und -gesetzgebung?

I. Anlass für die Untersuchung: Die zunehmende Berücksichtigung internationaler Steuerpolitik im menschenrechtlichen Diskurs

Eine der Begleiterscheinungen der Globalisierung ist die stetig voranschreitende Verflechtung nationaler Politiksysteme. Diese Entwicklung ist auch im Rahmen der Steuerpolitik spürbar, die lange Zeit als ein rein nationaler Politikbereich wahrgenommen wurde, zunehmend aber eine internationale Dimension aufweist.² Besonders augenscheinlich wurden diese internationalen Bezüge im Nachgang der globalen Finanzkrise in den Jahren 2007–2009³ und durch die Enthüllung mehrerer „Steuerskandale“ mit globaler Reichweite in den 2010er Jahren.⁴ Infolge dieser Ereignisse haben die internationale Steuerpolitik und -gesetzgebung, trotz ihrer hohen Technizität, breite Aufmerksamkeit in Wissenschaft, Politik und in der Zivilgesellschaft erlangt. Die Steuerplanungsaktivitäten multinationaler Unternehmen und die damit einhergehende – oder jedenfalls von der Öffentlichkeit so wahrgenommene – „Komplizenschaft“ einiger Staaten in

¹ Angelehnt an ein Zitat des ehemaligen UN-Sonderberichterstatters für extreme Armut und Menschenrechte *Philip Alston*, siehe UNGA/UN HRC/*Alston*, Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights, A/HRC/29/31, 27.05.2015, Rn. 53: „It cannot be said [...] that current policies in the human rights area have come anywhere near recognizing the fact that tax policy is, in many respects, human rights policy. [...] Appropriate redistributive measures through taxation and other fiscal policies must be seen as an integral part of a commitment to ensuring full respect for human rights across the entire society.“

² Siehe *Owens*, Globalisation: The Implications for Tax Policies, *Fiscal Studies* 14 (1993), 21 ff.

³ So wurde die Rolle der (internationalen) Steuerpolitik – insbesondere die Einrichtung von „Steuerparadiesen“ – als möglicher Kausalfaktor für die damalige Instabilität des Finanzmarkts und damit letztendlich auch für die globale Finanzkrise eingestuft, vgl. *Picciotto*, How tax havens helped to create a crisis, *Financial Times*, 05.05.2009, <https://www.ft.com/content/96ec9414-39a6-11de-b82d-00144feabdc0>.

⁴ Zu nennen sind hier insbesondere die Datenlecks „LuxLeaks“ (2014), „Panama Papers“ (2016), „Paradise Papers“ (2017) und „Pandora Papers“ (2021), vgl. International Consortium of Investigative Journalists, Investigations, <https://www.icij.org/investigations/>.

Form der Beteiligung an einem „schädlichen“ Steuerwettbewerb, insbesondere durch die Ausgestaltung nationaler Steuersysteme als „Steuerparadiese“ oder präferentielle Steuerregime,⁵ finden immer wieder mediale Präsenz und haben auch auf internationaler Ebene zu Reformbestrebungen geführt.

Zu nennen ist hier primär das *Base Erosion and Profit Shifting*-Projekt (BEPS-Projekt) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der G20, das 2012 initiiert wurde⁶ und 15 Aktionspunkte umfasst, die auf die Eindämmung unerwünschter Steuerplanungsaktivitäten von Unternehmen und damit verbundener staatlicher Verhaltensweisen zielen.⁷ Besonderes öffentliches Interesse erhielt das Projekt, als es in seiner zweiten Phase im Jahre 2021 eine Einigung der beteiligten Staaten über eine globale Mindestbesteuerung in Form des *Global Anti-Base Erosion Proposal* (GloBE) für multinationale Unternehmen nach sich zog,⁸ was als Durchbruch auf dem Weg zu einer Neuausrichtung des internationalen Steuersystems⁹ gewertet wurde.

⁵ Zu diesen Begriffen siehe Kapitel 1 I. 2. a) aa).

⁶ Für einen Überblick über die Historie des Projekts siehe *Oei*, *World Tax Policy in the World Tax Polity? An Event History Analysis of OECD/G20 BEPS Inclusive Framework Membership*, YJIL 47 (2022), 199 ff.

⁷ Siehe OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, https://www.oecd.org/en/publications/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en.html; eine genaue Erläuterung des Aktionsplans ist nicht Teil dieser Untersuchung, findet sich aber bspw. bei *Nürnberg*, *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS-Projekt), in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 71, 2025, Rn. 16 ff.

⁸ Vgl. OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 08.10.2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

Die globale Mindestbesteuerungsrate bildet – anders als zuweilen in der Presse dargestellt – jedoch nur einen Teil der getroffenen Vereinbarungen, die insgesamt auf die Umsetzung des ersten Punkts des Aktionsplans (vgl. Einleitung I., Fn. 7) zielen, und für den als einzigen der Aktionspunkte in der ersten Phase des Projekts keine Einigung erzielt werden konnte. Der im Rahmen dieser Verhandlungen beschlossene Plan umfasst eine Zwei-Säulen-Strategie (*Two-Pillar-Solution*): Die erste Säule (*Pillar One*) befasst sich mit einer Neuverteilung der Gewinne und Besteuerungsrechte auf die Staaten in Bezug auf die größten multinationalen Unternehmen (d. h. Konzerne mit einem Jahresumsatz von mehr als 20 Mrd. EUR und einer Profitabilität von über 10%). Die zweite Säule (*Pillar Two*) zielt darauf ab, einen globalen Mindestgewinnsteuersatz i. H. v. 15% für Unternehmen mit einem weltweiten Umsatz von über 750 Mio. EUR einzuführen. Dabei wird nur die Umsetzung der ersten Säule über einen multilateralen Vertrag erfolgen, wohingegen die Umsetzung der zweiten Säule auf nationaler Ebene stattfinden soll, siehe zusammenfassend OECD, *International tax reform: OECD/G20 Inclusive Framework releases new information on key aspects of the Two-Pillar Solution*, 18.12.2023, <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2023/12/oecd-g20-inclusive-framework-releases-new-information-on-key-aspects-of-the-two-pillar-solution.html>.

⁹ Im Folgenden wird der Begriff „internationales Steuersystem“ verwendet, um den überge-

Trotz dieser Entwicklungen und der Aussicht auf potentielle Steuermehreinnahmen in Folge der Implementierung der Aktionspunkte¹⁰ wird das Projekt von Entwicklungsländern¹¹ weiterhin kritisch gesehen. Manche von ihnen hatten sich dem *Inclusive Framework on BEPS*¹² von Anfang an gar nicht erst angeschlossen¹³ oder haben sich nun jedenfalls aus der zweiten Phase des Projekts zurück-

ordneten Rahmen für die internationale Steuerpolitik zu umschreiben; hingewiesen werden soll jedoch auf die Tatsache, dass die Existenz eines solchen umstritten ist, siehe zusammenfassend *Bentil*, *Situating the International Tax System within Public International Law*, *Georgetown Journal of International Law* 49 (2018), 1219 ff.

¹⁰ Die OECD gab die Höhe der erwarteten Steuermehreinnahmen in Folge der im Rahmen der ersten Säule geplanten Maßnahmen nicht genau an, sondern stellte nur fest, dass Besteuerungsrechte für Gewinne i. H. v. 125 Mrd. USD jährlich in Länder, in denen die Unternehmen tatsächlich tätig sind, umverteilt werden dürften (siehe OECD, *International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age*, 08.10.2021, <https://web.archive.oecd.org/2021-10-20/612898-international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>); eine NGO schätzt die potentiellen Steuermehreinnahmen auf 10 Mrd. USD weltweit (siehe South Centre, *Statement by the South Centre on the Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 14.10.2021, <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/10/SC-Statement-on-IF-Two-Pillar-Solution-13-Oct-2021.pdf>, 1).

Die im Rahmen der zweiten Säule vorgesehene globale Mindestgewinnsteuer wird nach Schätzungen der OECD jährlich zusätzliche globale Steuereinnahmen i. H. v. 150 Mrd. USD generieren, siehe OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Allerdings dürfte der wohl überwiegende Teil der Steuermehreinnahmen in die G7-Staaten bzw. in die großen Industriestaaten fließen, vgl. Tax Justice Network, *Global minimum corporate tax: questions grow over OECD commitment to „inclusive“ reforms*, 05.07.2021, <https://taxjustice.net/2021/07/05/global-minimum-corporate-tax-questions-grow-over-oecd-commitment-to-inclusive-reforms/>; *Laudage/von Haldenwang*, *What the Global Tax Reform Means for Developing Countries*, *Deutsches Institut für Entwicklungspolitik*, *The Current Column*, 08.11.2021, <https://www.die-gdi.de/en/the-current-column/article/what-the-global-tax-reform-means-for-developing-countries/>.

¹¹ Zur Verwendung des Begriffs „Entwicklungsland“ und weiterer Kategorisierungen von Staaten in der vorliegenden Arbeit vgl. Einleitung IV. 1.

¹² Das BEPS-Projekt war ursprünglich als internes Projekt der OECD/G20-Staaten vorgesehen und wurde erst 2016 durch die Gründung des *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* für Nicht-Mitgliedstaaten (d. h. primär Entwicklungsländer) geöffnet. Die Rechtsnatur dieses Konstrukts wurde, soweit ersichtlich, noch nicht näher analysiert; grds. dürfte es wohl als ein den G7/G8/G20 vergleichbares Forum für kontinuierliche Regierungszusammenarbeit einzuordnen sein und damit nicht als internationale Organisation, vgl. zu dieser Abgrenzung *von Arnauld*, *Völkerrecht*, 5. Auflage 2022, Rn. 57, 114.

¹³ So sind bspw. Kambodscha, Laos, Myanmar, Ghana sowie die Philippinen keine Mitglieder des *Inclusive Framework on BEPS*, vgl. OECD, *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, Stand: 28.05.2024, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

gezogen,¹⁴ sodass eine universelle Implementierung des Aktionsplans nicht mehr realistisch erscheint.¹⁵

Der Grund für den Widerstand ärmerer Staaten gegen das BEPS-Projekt liegt darin, dass das internationale Steuersystem als solches als „ungerecht“ empfunden und befürchtet wird, dass die im Rahmen des Projekts getroffenen Vereinbarungen in ihrer Reformkraft nicht weit genug gehen und im Endeffekt die Lage dieser Staaten innerhalb dieses Systems nicht nur nicht verbessern, sondern sogar verschlechtern würden.¹⁶ Auch in der Literatur wurden bereits Forderungen laut, dass sich Entwicklungsländer nicht an der zweiten Phase des BEPS-Projekts beteiligen sollten.¹⁷ Wohl auch als Gegenbewegung zu dem Projekt der OECD wurde im Dezember 2023 innerhalb einer Resolution der UN-Generalversammlung, die primär durch die Gruppe der afrikanischen Staaten initiiert

¹⁴ So haben sich Nigeria, Pakistan und Sri Lanka der Vereinbarung über die Zwei-Säulen-Lösung zum BEPS-Aktionspunkt I (siehe Einleitung I., Fn. 8) nicht angeschlossen, vgl. *Jacobs*, *Is the Inclusive Framework tax deal in the interests of lower-income countries?*, ICTD Blog, 28.02.2022, <https://www.ictd.ac/blog/inclusive-framework-tax-deal-interests-lower-income-countries/>.

¹⁵ Die (effektive) Umsetzung des Projektes dürfte allerdings nicht am Widerstand der Nicht-OECD-Mitglieder, sondern vielmehr der OECD-Staaten selbst scheitern. Innerhalb der EU konnte eine Blockade Ungarns schließlich überwunden und im Dezember 2022 eine entsprechende Richtlinie verabschiedet werden (siehe RL 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, 15.12.2022, ABl. L 328, 1). Insbesondere angesichts der Haltung der USA besteht jedoch weiterhin Unsicherheit, ob bzw. inwieweit die Umsetzung der Vereinbarung tatsächlich erfolgen wird, siehe zusammenfassend *Bunn/Bray*, *The Latest on the Global Tax Agreement*, Tax Foundation, 27.02.2025, <https://taxfoundation.org/global-tax-agreement/>; *Vasal/Curtis/Bourgeois/Busch/Vale/Besio/Mook/Sandison/Sparrfeldt/Stringer/Sites*, *Key updates on the global implementation of Pillar 2*, GrantThornton, 18.12.2023, <https://www.granthornton.global/en/insights/articles/implications-of-pillar-2/>.

¹⁶ Vgl. zusammenfassend *Burgers/Mosquera* *Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?*, *Erasmus Law Review* 10 (2017), 29 ff.; *Valta*, *Seminar G: Developing countries, their policies and their experiences in regard to the OECD BEPS process*, *ISIR* (2022), 588 ff.; siehe auch die speziell im Hinblick auf die zweite Phase des Projekts geäußerte Kritik bei *Ryding*, *Eurodad: OECD tax deal is unfair and fails to solve the problem*, Pressemitteilung vom 08.10.2021, https://www.eurodad.org/eurodad_oecd_tax_deal_is_unfair_and_fails_to_solve_the_problem; *Oxfam*, *OECD tax deal is a mockery of fairness: Oxfam*, Pressemitteilung vom 08.10.2021, <https://www.oxfam.org/en/press-releases/oecd-tax-deal-mockery-fairness-oxfam>; *Financial Transparency Coalition*, *Global South countries will be main losers of OECD minimum global minimum tax deal*, 08.10.2021, <https://financialtransparency.org/global-south-countries-will-main-losers-oecd-minimum-global-minimum-tax-deal-risking-undermining-covid-19-vaccination-recovery-efforts/>.

¹⁷ So *McCarthy*, *A bad deal for development. Assessing the impacts of the new inclusive framework tax deal on low- and middle-income countries*, *Brookings Global Working Paper* No. 174, 2022, https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2022/05/Tax-and-Bad-Deal-for-Development_Final.pdf, 26.

worden war, die Mandatierung eines *Ad hoc*-Ausschusses beschlossen, der bis August 2024 erste Grundpfeiler für eine UN-Rahmenkonvention über die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen (*United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation*) entwickeln¹⁸ und dabei insbesondere auch die Bedürfnisse, Prioritäten und Kapazitäten von Entwicklungsländern berücksichtigen sollte.¹⁹

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass sich die Debatte über die Auswirkungen der Globalisierung auf die internationale Steuerpolitik und -gesetzgebung und über die damit verbundenen Problemlösungsstrategien zunehmend wegbewegt von dem bloßen Bestreben, die Legitimität steuerplanerischer Aktivitäten von multinationalen Unternehmen und damit verbundener staatlicher Aktivitäten zu hinterfragen. Vielmehr scheint die viel grundsätzlichere Frage, wie künftig eine „gerechte“ Aufteilung des weltweiten Steueraufkommens unter den Staaten erfolgen soll und inwiefern die Globalisierung eine grundlegende Reform des internationalen Steuersystems notwendig werden lässt, in den Mittelpunkt gerückt zu sein und somit sowohl auf wissenschaftlicher wie auch politischer Ebene eine Debatte über internationale Steuergerechtigkeit als Teil des *Global Justice*-Diskurses²⁰ begonnen zu haben.²¹

Vor diesem Hintergrund und angesichts der Tatsache, dass in der Diskussion über extraterritoriale Staatenpflichten, also über die Frage, ob und inwieweit Staaten gegenüber Individuen außerhalb des eigenen Territoriums menschenrechtlich verpflichtet sind, die menschenrechtliche Reaktion auf die *Global*

¹⁸ Siehe hierzu, insbesondere zu den nun vorliegenden Ausarbeitungen des Ausschusses noch näher unter Kapitel 5 III. 1.; vgl. zudem zu den Entwicklungen auf der Ebene der UN auch die Reaktion mehrerer UN-Sonderverfahren, dargestellt in Kapitel 3 II. 2. f).

¹⁹ Vgl. UNGA, Resolution 78/230, A/RES/78/230, 22.12.2023, Rn. 6. Die Resolution wurde allerdings nicht, wie sonst üblich, ohne Abstimmung angenommen, sondern erging im Wege einer Mehrheitsentscheidung (111 Ja-Stimmen, 46 Enthaltungen, 10 Nein-Stimmen); dies zeichnete sich bereits anhand der offenbar vorhandenen Kontroversen im Rahmen des für die Erarbeitung des Entwurfs verantwortlichen zweiten Ausschusses ab, vgl. UNGA, Report of the Second Committee, A/78/459/Add.8, 07.12.2023.

²⁰ Hierzu *Brock*, *Global Justice*, *Stanford Encyclopedia of Philosophy*, 2015, <https://plato.stanford.edu/entries/justice-global/>.

²¹ Siehe grundlegend *Musgrave/Musgrave*, *Inter-Nation Equity*, in: Bird/Head, *Modern Fiscal Issues. Essays in Honor of Carl S. Shoup*, 1972, 63 ff. sowie in jüngerer Zeit *Brock/Pogge*, *Global Tax Justice and Global Justice, Moral Philosophy and Politics* 1 (2014), 1 ff.; *Dietsch/Rixen*, *Tax Competition and Global Background Justice*, *The Journal of Political Philosophy* 22 (2014), 150 ff.; *Gaisbauer/Schweiger/Sedmak*, *Philosophical Explorations of Justice and Taxation*, 2015; *Pogge/Mehta*, *Global Tax Fairness*, 2016; *Hongler*, *Steuergerechtigkeit im internationalen Steuerrecht – eine überflüssige Diskussion?*, *IStr* (2018), 756 ff.; *Hongler*, *Justice in International Tax Law*, 2019; *van Brederode*, *Ethics and Taxation*, 2020.

Justice-Debatte gesehen wird,²² dürfte es nur auf den ersten Blick verwunderlich sein, dass die Problemkreise der internationalen Steuerpolitik seit Beginn der 2010er Jahre immer wieder den Menschenrechtsdiskurs beschäftigt haben. Zuvor hatten sich sowohl das Schrifttum als auch die für die Überwachung der universellen Menschenrechtsverträge zuständigen Vertragsorgane²³ bei der Beurteilung der menschenrechtlichen Implikationen staatlicher Haushaltspolitik in erster Linie auf die Ausgabenseite konzentriert und die Frage der Einnahmepolitik außer Acht gelassen,²⁴ auch wenn jedenfalls in anderen – primär freiheitsrechtlich orientierten – Zusammenhängen eine Verknüpfung der Themenkomplexe „Steuern“ und „Menschenrechte“ durchaus bereits stattgefunden hatte.²⁵

Neu an der derzeitigen Entwicklung ist daher die Verdrängung der primär freiheitsrechtlichen Prägung des Diskurses zugunsten eines Fokus auf extraterritoriale Staatenpflichten im Bereich wirtschaftlicher, sozialer und kultureller Rechte.²⁶ Dabei wird die Frage aufgeworfen, inwiefern Staaten die Pflicht treffen könnte, steuerpolitisches Verhalten zu unterlassen bzw. das Verhalten privater

²² Vgl. *Langford/Darrow*, Moral Theory, International Law and Global Justice, in: *Langford/Vandenhole/Scheinin/van Genugten*, Global Justice, State Duties, 2013, 419 ff.; *von Bernstorff*, Extraterritoriale menschenrechtliche Staatenpflichten und Corporate Social Responsibility, AVR 49 (2011), 34 (62); siehe auch *Mégret*, Globalization, MPEPIL 2009, Rn. 29, dessen Meinung nach das Menschenrechtsregime dasjenige völkerrechtliche Regime ist, welches das größte Potential aufweise, das Völkerrecht insgesamt in eine kosmopolitische Richtung zu lenken („to alter the fundamental substantive aspirations of international law in a cosmopolitan direction“).

²³ Im Folgenden wird der Begriff (UN-)Vertragsorgane als Sammelbegriff für die Ausschüsse verwendet, die mit der Überwachung der Implementierung der neun UN-Menschenrechtsverträge betraut sind, auch wenn diese Bezeichnung auf den CESCR, der lediglich ein Spezialorgan des Wirtschafts- und Sozialausschusses (ECOSOC) darstellt, nicht ganz zutrifft, vgl. hierzu *Kälin/Künzli*, Universeller Menschenrechtsschutz, 4. Auflage 2019, Rn. 7.18.

²⁴ Siehe hierzu *Rudiger*, A Framework for Fiscal Justice: How Human Rights Can Change Public Finance, in: *Mac-Naughton/Frey/Porter*, Human Rights and Economic Inequalities, 2021, 143 (147 f.); *Balakrishnan/Elson/Heintz/Lusiani*, Maximum Available Resources & Human Rights: Analytical Report, Center for Women's Global Leadership 2011, 2 f.; *Reisch*, Taxation and Human Rights. Mapping the Landscape, in: *Alston/Reisch*, Tax, Inequality and Human Rights, 2019, 33 (36 f.).

²⁵ Siehe die Diskussion zu den „Rechten von Steuerpflichtigen“ unter Einleitung IV. 3., die bereits seit den 1980er Jahren – wenn auch erst in jüngerer Zeit auf internationaler Ebene – geführt wird.

²⁶ Insofern fügt sich die Diskussion in die erst in den letzten beiden Jahrzehnten eingesetzte Debatte über die extraterritoriale Anwendbarkeit von wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Rechten bzw. von mit diesen verbundenen Verträgen ein; zuvor lag der Schwerpunkt hier primär auf bürgerlichen und politischen Rechten bzw. auf den diese kodifizierenden Verträgen, vgl. *Gondek*, The Reach of Human Rights in a Globalising World, 2009, 291 ff.; *Milanović*, Extraterritorial Application of Human Rights Treaties, 2011, 3 f. m. w. N.; *Wilde*, Socioeconomic Rights, Extraterritorially, in: *Benvenisti/Nolte*, Community Interests Across International

Akteure zu regulieren, sofern diese Verhaltensweisen zu Steuerverlusten in anderen Ländern beitragen und dadurch diese Länder aufgrund fehlender Einnahmen daran gehindert werden, ihrer Bevölkerung die zur Wahrnehmung ihrer Rechte notwendige Daseinsvorsorge und die erforderlichen Institutionen bereitzustellen.

Den Hintergrund dieser Argumentation bildet die Tatsache, dass die Problemfelder internationaler Steuerpolitik nach derzeitiger Datenlage mit erheblichen Steuerverlusten weltweit,²⁷ insbesondere in ärmeren Staaten,²⁸ verbunden sind, und damit letztendlich auch eine Reduktion von Ressourcen für die Finanzierung elementarer Staatsaufgaben bedeuten, da Steuern für die überwiegende Mehrheit der Staaten eine zentrale Rolle bei der Aufrechterhaltung der zur Versorgung der Bevölkerung notwendigen Staatsfunktionen spielen.²⁹ Initiiert wurde diese Debatte durch Berichte mehrerer Nichtregierungsorganisationen,³⁰ woraufhin die

Law, 2018, 381 ff.; *Askin*, Economic and Social Rights, Extraterritorial Application, MPEPIL 2019, Rn. 6 ff.

²⁷ Verlässliche Daten sind in dieser Hinsicht nur schwer auszumachen; die meisten Zahlen beruhen auf Schätzungen. So schätzt die OECD, dass BEPS-Praktiken jährlich Steuerverluste i. H. v. 100–240 Mrd. USD verursachen, siehe OECD, Base erosion and profit shifting (BEPS), <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>. Diese Zahl bezieht sich allerdings auch auf die Aktivitäten Privater; ob diese Verluste tatsächlich auch auf staatliche steuerpolitische Entscheidungen zurückzuführen sind, ergibt sich hieraus nicht. Zu den Schwierigkeiten der Messung dieser Steuerverluste siehe Kapitel 1 II. 1. cc).

²⁸ Hierzu *Crivelli/De Mooij/Keen*, Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, *FinanzArchiv/Public Finance Analysis* 72 (2015), 268 ff.; *Valta*, Seminar G: Developing countries, their policies and their experiences in regard to the OECD BEPS process, *ISr* (2022), 588 (588 m. w. N.).

²⁹ Hierzu Kapitel 1 II. 1. a).

³⁰ Zu nennen ist hier insbesondere ein Bericht des *International Bar Association's Human Rights Institute* (IBAHRI), siehe IBAHRI, *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*, 2013, sowie die an drei UN-Vertragsorgane übermittelten Parallelberichte, die zu einer Implementierung der Thematik in deren Spruchpraxis geführt haben, siehe Center for Economic and Social Rights/Global Justice Clinic/Tax Justice Network, *UK Responsibility for the Impacts of Cross-border Tax Abuse on Economic, Social and Cultural Rights*, Submission to the CESCR, 2016, https://www.cesr.org/sites/default/files/downloads/GBR_CESCR_SUBMISSION_JUNE_2016.pdf; AllianceSud/Center for Economic and Social Rights/Global Justice Clinic/Public Eye/Tax Justice Network, *Swiss Responsibility for the Extraterritorial Impacts of Tax Abuse on Women's Rights*, Submission to the CEDAW, 2016, http://www.cesr.org/sites/default/files/switzerland_cedaw_submission_2nov2016.pdf; ActionAid Ireland et al., *Ireland's Responsibility for the Impacts of Cross-border Tax Abuse on the Realisation of Children's Economic, Social and Cultural Rights*, Submission to the CRC, 2020, https://www.oxfamireland.org/sites/default/files/crc_tax_submission_003.pdf; Tax Justice Network/International NGO Law and Policy Project, *The Netherlands' Responsibility for the Impacts of Cross-Border Tax Abuse on the Realisation of Children's Rights Abroad*, Submission to the CRC, 14.12.2021, https://tbinternet.ohchr.org/_layouts/15/treatybodyexternal/Download.aspx?symbolno=INT%2FCRC%2FNGO%2FNLD%2F47595&Lang=en; INESC/Tax Justice Network/Latindadd/Red de Justicia Fiscal para America Latina y Caribe, Submission to the Committee on the Elimination of

Thematik Eingang in den universellen Menschenrechtsschutz fand³¹ und mittlerweile auch innerhalb des regionalen Menschenrechtsschutzes,³² vom Europäischen Parlament³³ sowie von weiteren Gremien auf der Ebene der Vereinten Nationen (UN)³⁴ aufgegriffen wurde. Darüber hinaus ist eine wachsende Beschäftigung des menschenrechtlichen Schrifttums mit internationaler Steuerpolitik zu verzeichnen.³⁵ Hingegen hat sich das steuerrechtliche Schrifttum mit der Thema-

All Forms of Discrimination against Women, Session 88 – Brazil, 2024, abrufbar unter https://tbineternet.ohchr.org/_layouts/15/treatybodyexternal/Download.aspx?symbolno=INT%2FCEDAW%2FCSS%2FBRA%2F58263&Lang=en.

³¹ Siehe die Auswertung der relevanten Spruchpraxis und Dokumente des vertrags- und chartabasierten Menschenrechtsschutzes in Kapitel 3.

³² Siehe Kapitel 5 I. 2.

³³ Europäisches Parlament, Entschließung des Europäischen Parlaments vom 15.01.2019 zu der Gleichstellung der Geschlechter und der Steuerpolitik in der EU, 2018/2095(INI), 15.01.2019. Die Resolution nimmt u. a. Bezug auf die bisherige Spruchpraxis des CEDAW-Ausschusses im Bereich extraterritorialer steuerbezogener Staatenpflichten und fordert die EU-Mitgliedstaaten auf, sog. *spillover*-Analysen durchzuführen, um negative Auswirkungen ihrer Steuerpolitik auf andere Staaten zu identifizieren, siehe ebd., Rn. 33.

³⁴ Zu nennen ist hier insbesondere ein Bericht der *United Nations Entity for Gender Equality and the Empowerment of Women* (UN Women), siehe UN Women, *Progress of the World's Women 2015-2016: Transforming Economies, Realizing Rights*, 2015, <https://www.unwomen.org/sites/default/files/Headquarters/Attachments/Sections/Library/Publications/2015/POWW-2015-2016-en.pdf>, 223 ff. Auch in einem Bericht des *High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda* (FACTI-Panel) wird die Thematik in Ansätzen aufgegriffen, siehe FACTI Panel, *Financial Integrity for Sustainable Development: Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda*, 2021, https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf, VII, 3 f. Selbst auf der Ebene der UN-Generalversammlung kann eine derartige Entwicklung festgestellt werden, siehe UNGA, Resolution 78/230, A/RES/78/230, 22.12.2023: „*Noting the corrosive effect that aggressive tax avoidance and tax evasion have on trust, the social compact, financial integrity, the rule of law and sustainable development, affecting the poorest and most vulnerable*“ (Hervorhebungen durch die Verfasserin). Siehe zudem die *Draft terms of reference* des für die geplante UN-Steuerkonvention eingesetzten *Ad hoc*-Ausschusses: UNGA/Ad Hoc Committee to Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation, Chair's Proposal for Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation, A/AC.295/2024/L.4, 08/2024, Rn. 9 (c), hierzu noch näher unter Kapitel 5 III. 1.

³⁵ *Alston/Reisch*, Tax, Inequality, and Human Rights, 2019; *Beckett*, Tax Havens and International Human Rights, 2019; *Saiz*, Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective, in: Nolan/O'Connell/Harvey, *Human Rights and Public Finance*, 2013, 77 ff.; *Lusiani*, „Only the Little People Pay Taxes“: Tax Evasion and Switzerland's Extraterritorial Obligations to Economic, Social and Cultural Rights in Zambia, in: Gibney/Vandenhoe, *Litigating Transnational Human Rights Obligations*, 2014, 116 ff.; *Iyer*, Transferring away human rights: Using human rights to address corporate transfer mispricing, *Northwestern Journal of Human Rights* 15 (2017), 1 ff.; *Cosgrove*, *Tax Sovereignty v Economic, Social & Cultural*

tik bislang nur vereinzelt befasst;³⁶ auch kann anhand der knappen Reaktion des ehemaligen Direktors des Zentrums für Steuerpolitik und Steuerverwaltung der OECD *Saint-Amans* auf einen Brief mehrerer UN-Sonderversahren, in dem diese auf eine menschenrechtliche Relevanz des BEPS-Projekts hingewiesen hatten,³⁷

Rights: A New Battleground for an Old Conflict, in: Smyth/Lang/Thompson, *Contemporary Challenges to Human Rights Law*, 2020, 137 ff.; *Chigubu/Legwaila*, Converging Tax Policy and Human Rights in the Face of Tax Abuse: A Developing Country Perspective, *Constitutional Court Review* 11 (2021), 379 ff.; *Heffron/Sheehan*, Rethinking international taxation and energy policy post COVID-19 and the financial crisis for developing countries, *Journal of Energy & Natural Resources Law* 38 (2020), 465 ff.; *Michelmores*, International Tax Transparency and Least Developed Countries, in: Gibney/Erdem Türkelli/Krajewski/Vandenhoe, *The Routledge Handbook on Extraterritorial Human Rights Obligations*, 2021, 299 ff.; *De Schutter/Lusiani/Chaparro*, Re-righting the international tax rules: operationalising human rights in the struggle to tax multinational companies, *The International Journal of Human Rights* 24 (2020), 1370 ff.; *Leite de Queiroz*, A link without a right, or *ubi nexus, ibi jus* (?): international human rights instruments & international tax policy, *Transnational Legal Theory* (2024), 1 ff.

Das Thema ist überdies Gegenstand interdisziplinärer Forschung und wird dort mit der Diskussion über „globale Steuergerechtigkeit“ verbunden, siehe *Brooks*, *Global Distributive Justice: The Potential for a Feminist Analysis of International Tax Revenue Allocation*, *Canadian Journal of Women and the Law* 21 (2009), 267 ff.; *Scheffer*, *The Ethical Imperative of Curbing Corporate Tax Avoidance*, *Ethics & International Affairs* 27 (2013), 361 ff.; *Davis*, *Taxation and Equality: The Implications for Redressing Inequality and the Promotion of Human Rights*, *Humanity* 10 (2019), 465 ff.; *Haugen*, *Midas' Gift Means Death: Tax Dodging Is the Biggest Obstacle for Global Justice*, *Etikk i Praksis* 12 (2019), 41 (52 ff.); *Christians/van Apeldoorn*, *Tax cooperation in an unjust world*, 2021; *Cobham/Mohiuddin/Nelson*, *Global Tax Justice and Human Rights*, in: MacNaughton/Frey/Porter, *Human Rights and Economic Inequalities*, 2021, 168 ff.; *Gunnarsson*, *Fair taxes to end poverty*, in: Davis/Kjaerum/Lyons, *Research Handbook on Human Rights and Poverty*, 2021, 474 ff.; *Stark*, *Tax Justice Beyond National Borders – International or Interpersonal?*, *Oxford Journal of Legal Studies* 42 (2022), 133 ff.

³⁶ Siehe aber jedenfalls *Christians*, *Fair Taxation as a Basic Human Right*, *International Review of Constitutionalism* 9 (2009), 211 ff.; *Chukwudumogu*, *The Regulation of Tax Competition*, 2021, 134 f.; *Ostik*, *Neighbourliness and New Zealand's Foreign Trusts Regime*, *New Zealand Law Review* (2017), 285 (292 ff.); *Fung*, *The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project*, *Erasmus Law Review* (2017), 76 (79); *Donald*, *Revenue Mobilization Accountability: Combating Harmful Tax Regimes with the Law of Human Rights*, *Georgetown Journal of International Law* 50 (2019), 517 ff.; im Ansatz auch *Chaisse/Mosquera*, *Public international law, international taxation and tax dispute resolution*, *Asia Pacific Law Review* 31 (2023), 192 (202).

³⁷ Siehe OECD/*Saint-Amans*, *Joint Communication from UN Human Rights Special Procedures*, OECD Ref: PSA/DO(2022)44, 27.04.2022, <https://spcommreports.ohchr.org/TMResultsBase/DownloadFile?gId=36914>, 1 f.: „[W]e have been very surprised by and we strongly disagree with the overview and concerns as presented in your communication, in particular that the tax discussions [...] in [...] the Inclusive Framework on [BEPS] [...] are considered to be ‚a human rights violation that has already occurred, is ongoing, or which has a high risk of occurring.‘ [...] [W]e cannot agree with the assertion that the discussions taking place among BEPS IF members [...] could be considered to be an actual or potential violation of human

festgestellt werden, dass die menschenrechtliche Überformung der internationalen Steuerpolitik innerhalb der Steuerrechtswissenschaft sowie bei globalen Steuerinstitutionen noch auf Widerstand zu stoßen scheint.

Dennoch zeigt die soeben skizzierte Entwicklung deutlich, dass der menschenrechtliche Diskurs ein weiteres, auf den ersten Blick eher „menschenrechtsfremdes“ Gebiet erreicht und Indizien für die Annahme geliefert hat, dass nun auch im Bereich der internationalen Steuerpolitik und -gesetzgebung ein Humanisierungsprozess, also eine vermehrte Ausrichtung der Politikgestaltung an menschenrechtlichen Erwägungen, eingesetzt haben könnte oder in Zukunft einsetzen wird.³⁸ Dieses Phänomen der Humanisierung ist bereits aus anderen Völkerrechtsgebieten bekannt, etwa aus der Entwicklungsgeschichte des humanitären Völkerrechts, des internationalen Strafrechts und zuletzt auch des Klimaschutzrechts.³⁹ Es bezeichnet die Idee, dass der menschenrechtliche Diskurs sämtliche Politikbereiche auch auf globaler Ebene zunehmend durchdringt und Menschenrechten eine Ausstrahlungswirkung auf andere Gebiete des Völkerrechts und auf die Völkerrechtspolitik zukommt.⁴⁰

II. Derzeitiger Forschungsstand: Verschwimmen der Grenzen zwischen Recht und politischer Aspiration?

Will man den gegenwärtigen Stand dieses Humanisierungsprozesses näher untersuchen, fällt zunächst auf, dass trotz der wachsenden Zahl an Publikationen und der Beschäftigung verschiedener internationaler Akteure mit der Thematik derzeit noch keine gesicherten Erkenntnisse darüber bestehen, wie genau die

rights or a retrogressive measure under the [ICESCR]. The place for discussion of any substantive issues concerning the Two-Pillar Solution is among the members of the BEPS Inclusive Framework.“ Zu dem erwähnten Brief der UN-Sonderverfahren siehe Kapitel 3 II. 2. f).

³⁸ So auch die Einschätzung verschiedener Stimmen in der Literatur, siehe *Reisch*, Taxation and Human Rights. Mapping the Landscape, in: Alston/Reisch, Tax, Inequality, and Human Rights, 2019, 33, die von „Humanizing Taxation“ spricht. Vgl. zudem *Peters*, The Importance of Having Rights, *ZaöRV* 81 (2021), 7 (13 m. w. N.): „A fairly novel quest for rights-imbue-ment and alignment has been formulated in the field of international tax law. Here too, scholars argue that the law must be interpreted and applied in the light of (international) human rights“; siehe außerdem *Van Thiel*, Is there a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area?, in: Kofler/Poiarés Maduro/Pistone, Human Rights and Taxation in Europe and the World, 2011, 153 (171 f.): „In a globalizing world with an increasing role for international law, [...] international ‚constitutional‘ law in general, and international human rights law in particular, gradually [...] has an increasing impact on the exercise of tax jurisdiction by states in international situations.“

³⁹ Näheres in Kapitel 3 I.

⁴⁰ Näheres in Kapitel 3 I.

Stichwortverzeichnis

- Aarhus-Konvention 365, 367, 375–376, 378
Addis Ababa Action Agenda 252
African Charter on Human and Peoples' Rights 138, 338
afrikanische Menschenrechtskommission 338
American Convention on Human Rights 336–338
Amicus Curiae Briefs 347
Ansässigkeitsstaat 54–56
Anthropozentrität 298–299, 311
Anti-Missbrauchsklauseln 288
Articles on State Responsibility 88, 170, 175
asymmetrischer Steuerverzicht 53, 56, 214
attribution *Siehe* Zurechenbarkeit
- Backlash* 301, 303
Bankgeheimnis 212–213, 243, 247, 258
Base Erosion and Profit Shifting 46
beneficial owners *Siehe* wirtschaftliche Berechtigte
BEPS-Projekt 2, 4, 275, 341, 343, 353, 374
Business and Human Rights 283
but for-Test 171
- clean hands*-Doktrin 362
Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters 33
Committee on Migrant Workers 330
Committee on the Elimination of Racial Discrimination 330
Committee on the Rights of Persons with Disabilities 329
conditio sine qua non-Formel 171, 174–175
Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination Against Women
– räumlicher Anwendungsbereich 110
– Streitbeilegung 322
Convention on the Rights of Persons with Disabilities 81, 102
- corporate income tax gap* 52
Corporate Social Responsibility-Klauseln 359
- Dienstleistungsbetriebsstätte 55
due diligence-Pflichten 162
dynamische Auslegung 66
- effektive Kontrolle 102, 105–107, 114–115, 118, 122, 127, 129, 132
Entwicklungsländer
– Begriff 22
Escazú-Abkommen 365, 367, 375–376, 378
Europäische Menschenrechtskonvention 25, 94, 349
Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte 66, 90, 97, 105, 108, 118, 129, 339
Europäisches Parlament 8
Europarat 339
- federal clauses* 96
financial secrecy 213
fiskalische Externalitäten 30
Folgenabschätzungen 147, 235–236, 238, 246
– Begriff 236
foreseeability *Siehe* Vorhersehbarkeit
formula apportionment 216
Frustrationsverbot 18, 293
- Generationen von Menschenrechten 19, 160, 201
Global Anti-Base Erosion Proposal 2
globale Mindestbesteuerung *Siehe* *Global Anti-Base Erosion Proposal*
Global Tax Program 33, 341
Guiding Principles on Business and Human Rights 277

- harmful tax competition* Siehe schädlicher Steuerwettbewerb
- harmful tax practices* Siehe schädliche Steuerpraktiken
- harmonisierende Auslegung 205
- Humanisierung 10, 16, 297, 365
- Human Rightism* 304
- Human Rights Committee* 105
- Human Rights Critique* 301
- human rights impact assessments* Siehe Folgenabschätzungen
- Human Rights Mainstreaming* 298, 309, 312, 317, 341, 343, 345
- illegitime Finanzflüsse 49, 50, 222, 224, 267
- illicit financial flows* Siehe illegitime Finanzflüsse
- impact assessments* Siehe Folgenabschätzungen
- Inclusive Framework on BEPS* 3, 33
- Individualbeschwerde 69, 101, 322
- bei UN-Sonderverfahren 331
- Inquiry Procedure* 87, 322
- *gross or systematic violations* 326
- Vertraulichkeitsgebot 327
- Interamerikanische Menschenrechtskommission 335–337
- Interamerikanischer Gerichtshof für Menschenrechte 129, 338
- International Convention on the Elimination of All Forms of Racial Discrimination* 18
- International Convention on the Protection of the Rights of All Migrant Workers and Members of Their Families* 138
- International Covenant on Civil and Political Rights* 18, 94, 98, 105, 134, 199
- International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights*
- ökonomische Neutralität 141
- räumlicher Anwendungsbereich 94
- Internationaler Gerichtshof 102, 122
- internationaler Steuergerichtshof 353
- internationales Investitionsschutzrecht 203, 205, 214
- internationales Steuerrecht 27, 31
- internationale Steuergerechtigkeit 5, 9
- internationale Steuerpolitik
- Begriff 29–30
- Inter-State Communication* Siehe zwischenstaatliche Beschwerden
- Investitionsschiedsgerichtsbarkeit 344, 346
- jurisdiction* Siehe Jurisdiktion
- Jurisdiktion 94, 118
- Begriff 94
- *factual jurisdiction* 95, 116
- Kausalverknüpfung 129
- Klausel 95, 98
- Kausalität 35, 164, 213, 261, 273
- Konstitutionalisierung 300
- Luxembourg Business Registers* 371
- Maastricht Principles on Extraterritorial Obligations of States in the Area of Economic, Social and Cultural Rights* 12, 95
- menschenrechtsbasierter Ansatz 284, 298
- Menschenrechtsverletzung
- Begriff 62, 85
- Schema 91
- minimum core obligations* 162, 196–197
- Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* 348
- Mutual Agreement Procedure* Siehe Verständigungsverfahren
- negative Pflichten 161
- non-execution-Klausel* 360
- non-refoulement* 93, 116, 175, 323
- non-retrogression* 188, 280
- Normkonflikte 184, 205
- obligation of conduct* 161, 181
- obligation of result* 161, 180
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* 55–57, 348–349, 351
- öffentliche länderbezogene Berichterstattung 286, 371, 374
- Panama Papers 1
- permanent establishment* 55
- Pflichtenkollisionen 184, 191
- Pflichtentrias 153–154, 159, 179, 258, 269

- Platform for Collaboration on Tax* 33, 341
 positive Pflichten 161, 185
 präferentielle Steuerregime 43, 198, 222
preferential tax regime Siehe präferentielle Steuerregime
 progressive Realisierung 188
 prozedurale Rechte 365, 367, 376
 Prozeduralisierung 366
Public country-by-country reporting Siehe öffentliche länderbezogene Berichterstattung
 Quellenstaat 54
 Quellensteuern 55

race to the bottom-These 51, 217, 226
 Recht auf Bildung 150
 Recht auf Eigentum 24
 Recht auf eine Behausung 197
 Recht auf einen angemessenen Lebensstandard 150
 Recht auf ein faires Verfahren 24
 Recht auf Gesundheit 150, 278
 Recht auf Nahrung 278
 Recht auf Privatsphäre 24–25, 200
 Recht auf soziale Sicherheit 150, 193, 278
 Recht auf Wasser 150
 Rechte der Steuerpflichtigen 23–24, 138, 199, 349, 358
 Rechtswegerschöpfung 325
 Ressourcenvorbehalt 137

Sacchi-Entscheidungen des CRC-Ausschusses 105, 122, 128–132, 324, 328, 340
 schädlicher Steuerwettbewerb 41, 217, 258, 292
 schädliche Steuerpraktiken 41, 44, 191, 198
 Schiedsverfahren 348
separate accounting 216
spillover-Analysen 237, 281, 357, 360, 378
spillover-Effekte 30, 43, 236
 Stabilisierungsklauseln 347
 Steuerhinterziehung 45–46, 215
 Steueroase 43, 192, 267, 274
 Steuerplanung 45, 204, 215
 Steuervermeidung 45–46, 215
 Steuerwettbewerb 42, 202
supremacy-Klausel 361

tax abuse 47, 212, 225, 254
tax avoidance 46, 221
tax evasion 46, 221
tax fraud 48
tax haven Siehe Steueroase
Tax Information Exchange Agreements 32
Taxpayers' Rights Siehe Rechte der Steuerpflichtigen
tax stabilization clauses 204
tax transparency 363
transfer mispricing 47
Treaty Shopping 47
Two-Pillar-Solution 2, 278–279, 280

unitary taxation 216
United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation Siehe UN-Rahmenkonvention über die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen
Universal Declaration of Human Rights 98
UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 22, 33, 57
 UN-Rahmenkonvention über die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen 5, 8, 270, 279, 292–293, 354–356, 358

 Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung 42–43
 Verhältnismäßigkeit 188, 202, 206
 – *appropriate* 210
 Verständigungsverfahren 347, 349
victim status 324
violation Siehe Menschenrechtsverletzung, Begriff
 Vorhersehbarkeit 130, 171, 183

 Welthandelsrecht 27, 202, 300
 wirtschaftlich Berechtigte 246, 260, 282, 370
 wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte 6, 13
 WTO-Streitbeilegungsmechanismen 344

 Zurechenbarkeit 167, 172, 177
 Zwei-Säulen-Lösung Siehe *Two-Pillar-Solution*
 zwischenstaatliche Beschwerde 85, 322