

5 Kritische Betrachtung der Wirkungsweise von steuerlichen Incentives zur Förderung der Forschung und Entwicklung im Rahmen der Berechnung der globalen Mindeststeuer

5.1 Chancen und Risiken durch die Gestaltungsmöglichkeiten im Bereich der Steuergutschriften

Im Rahmen des Regelwerks der globalen Mindeststeuer stellt der Bereich der Steuergutschriften einen komplexen Bereich dar. Gibt es doch verschiedenste Arten der Steuergutschriften, die wiederum je nach ihrer Einordnung als GloBE Income oder Covered Taxes das Ergebnis der GloBE-Effective Tax Rate beeinflussen.²¹⁴ Gleichwohl bietet aber genau dieser Umstand auch diverse Chancen für die Regierungen im Rahmen der Gestaltung von steuerlichen Anreizen im Bereich der Forschungs- und Entwicklungsförderung und macht deutlich, dass die GloBE Model Rules keineswegs dafür gedacht sind, jeglichen Steuerwettbewerb zu unterbieten.²¹⁵

Wollen die Staaten erreichen, dass die Steuergutschriften nicht die Covered Taxes reduzieren, sondern als Teil des GloBE-Income gelten sollen, damit die GloBE-Effective Tax Rate in einem möglichst geringen Umfang beeinflusst wird, müssen die Steuergutschriften so gestaltet sein, dass sie von vornherein der Definition der Qualified Refundable Tax Credit entsprechen. In diesem Fall muss allerdings dem Steuerpflichtigen eine Auszahlung der Steuergutschrift innerhalb von vier Jahren gewährt werden. Diese Option dürfte nur für Staaten mit

214 Siehe Abbildung 7 sowie Abbildung 6

215 Vgl. Perry, 2023, S. 30

ausreichend Liquidität in Frage kommen. Für Staaten mit geringerer Liquidität gibt es seit Veröffentlichung der zweiten Administrative Guidance im Juli 2023²¹⁶ eine weitere Alternative: die Qualified Marketable Transferable Tax Credits. In diesem Fall müssen die Steuergutschriften nicht ausgezahlt werden. Gleichzeitig haben die Steuerpflichtigen aber die Möglichkeit ihre Steuergutschriften an einen anderen Steuerpflichtigen zu veräußern und so, wenn auch mit einem Abschlag auf den Nominalwert, Liquidität zu gewinnen.

Die erstattungsfähigen bzw. übertragbaren Steuergutschriften, wie z. B. die echten Zuschüsse i. S. d. R 6.5 EStR, gelten als direkte Zuschüsse der Regierung an die Steuerzahler, die überhaupt nicht in den Anwendungsbereich der GloBE Model Rules fallen.²¹⁷ Für die Steuerpflichtigen bieten sie einen offensichtlichen Cashflow-Vorteil, der als direkter Anreiz für bestimmte Aktivitäten, wie die Forschung- und Entwicklung, dienen kann. Er kann zudem in Bezug auf die Förderung neuer Unternehmen von Nutzen sein oder aber auch wirtschaftliche Anreize in Zeiten der Krise setzen.²¹⁸ Die Logik der Qualified Refundable Tax Credits gilt auch für die Erstattung einer negativen Steuerschuld. Hiervon wird in der Praxis bisher kaum Gebrauch gemacht, könnte jedoch gerade im Licht der GloBE Model Rules zukünftig durchaus an Bedeutung gewinnen und ebenfalls eine Möglichkeit der steuerlichen Förderung, z. B. als Alternative zu Verlustvorträgen in der Gründungsphase oder in Krisenzeiten, darstellen.²¹⁹

Wie in Kapitel 4.2 gezeigt, existieren bereits verschiedene Modelle der Steuergutschriften. Bei genauer Betrachtung der in den GloBE Model Rules getroffenen Regelungen lassen sich einige Gemeinsamkeiten mit den bereits bestehenden Modellen der Steuergutschriften erkennen. So findet sich das Tatbestandsmerkmal der Verrechnung oder Auszahlung innerhalb von vier Jahren in den nationalen Regelungen von Deutschland und Frankreich wieder. Da beide Länder zu den

216 OECD, 2023c

217 Vgl. Perry, 2023, S. 30

218 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 36 f.

219 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 141; Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 37

Haupttreibern des Projekts der globalen Mindeststeuer gehörten,²²⁰ ist dieses Ergebnis nicht weiter verwunderlich, dürften schlussendlich beide Länder wenig Interesse daran haben, dass ihre Modelle der steuerlichen Forschungsförderung zu einer wesentlichen Reduzierung der Adjusted Covered Taxes in der Berechnung der Effective Tax Rate führen und damit zu einer potenziellen Top-Up Tax in einem anderen Land führen. Aber auch die generelle Möglichkeit der Verrechnung mit anderen Steuern, wie sie beispielsweise in den Niederlanden möglich ist, oder der Möglichkeit eines Wahlrechts zur Auszahlung, wie sie das irische Recht vorsieht, finden sich als Tatbestandsmerkmal innerhalb der GloBE Model Rules wieder.

Aber auch die jüngst veröffentlichten Administrative Guidance beinhalten neue Tatbestandsmerkmale, wie z. B. die Erweiterung um Qualified Marketable Transferable Tax Credits, die insbesondere von den USA begrüßt wurden.²²¹ Diese Neuerung kommt den im Rahmen des Inflation Reduction Acts neu eingeführten Steuergutschriften für den Bereich der Förderung von klimafreundlichen Transaktionen, wie z. B. den Erwerb von Elektroautos oder die Produktion von Solarzellen, Windturbinen oder ähnlichem zu Gute. Diese Steuergutschriften sind entweder erstattungsfähig oder übertragbar.²²²

Schlussendlich bleibt abzuwarten, ob zukünftig der Anwendungsbereich noch erweitert wird. Für kleinere Staaten dürfte es sich allerdings als sinnvoll erweisen, sich bei der Gestaltung und Implementierung von Steuergutschriften an den Modellen der weiter entwickelten Industriestaaten zu orientieren. Weiterhin bleibt abzuwarten, ob seitens der OECD noch eine genaue Analyse der in den einzelnen Ländern existierenden Modelle der Steuergutschriften, analog der Analyse zu den IP-Box-Regimes²²³, erfolgen wird, um mehr Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen und die Länder zu schaffen. Schließlich kann das Er-

220 Vgl. Kapitel 2.1

221 Vgl. Loyens & Loeff, 2023

222 Vgl. IRS, Elective Pay and Transferability, 2023

223 OECD, Dataset Intellectual Property Regimes, 2022b

gebnis der Effective Tax Rate-Berechnung stark von der Qualifikation der Steuergutschrift beeinflusst werden.

5.2 IP-Box Regimes und das Zusammenspiel mit der Substance Based Income Exclusion

Steuerliche Anreize, die sich auf die Einnahmen aus immateriellen Vermögensgegenständen wie z. B. Lizenzen und Patente beziehen, haben in der Vergangenheit bereits für viel Aufsehen gesorgt. Haben doch vor allem große US-Konzerne, wie z. B. Apple, Google, Amazon oder Starbucks aber auch europäische Konzerne wie IKEA mit Gestaltungsmodellen wie das „Double Irish with a Dutch Sandwich“ ihre Steuerlast massiv reduziert.²²⁴ Dass dies möglich war, ist primär der Steuergesetzgebung und der administrativen Praxis zahlreicher Länder anzulasten. Insbesondere zahlreiche EU-Mitgliedstaaten wie z. B. Irland, die Niederlande, Zypern oder Malta sehen IP-Box-Regimes vor, die Einkünfte aus IP äußerst niedrig besteuern.²²⁵ Ergänzt wird dies durch Absprachen zwischen Finanzverwaltungen und multinationalen Unternehmen bei der Festlegung von Verrechnungspreisen (sogenannte „Rulings“). Wobei der Fall Apple-Irland das wohl prominenteste Beispiel ist. Es ist daher naheliegend diese Präferenzregimes abzuschaffen oder die Möglichkeit der Steuerreduzierung einzugrenzen. Hier ist allerdings fraglich, ob dies politisch tatsächlich gewollt ist, da weiterhin als nicht schädlich anerkannte IP-Box-Regimes²²⁶ existieren.²²⁷

Durch Abwesenheit spezieller Regelungen in Bezug auf IP-Box-Regimes entsteht bei näherer Betrachtung der GloBE Model Rules der Eindruck, dass die globale Mindeststeuer zukünftig dazu beitragen wird, dass Einnahmen aus IP mit der Mindeststeuer belegt werden. Auf dem zweiten Blick verdeutlicht die Existenz der Substance Based Income Exclusion jedoch, dass diese umfassende Besteuerung sämtli-

224 Vgl. Focus Online, 2019

225 Vgl. Tagesschau, 2016

226 Vgl. OECD, 2015b

227 Vgl. Spengel, 2022, S. 191

cher Einkünfte gar nicht gewünscht zu sein scheint.²²⁸ Es bietet sich hier bei Einhaltung der definierten Substanzkriterien die Möglichkeit, das GloBE Income und damit auch die mögliche Top-Up Tax zu reduzieren.²²⁹ Folglich werden Staaten auch zukünftig ausreichend Möglichkeiten haben, IP-Box-Regimes als steuerlichen Anreiz zu nutzen. Einzige Voraussetzung ist, dass sie sich bei der Gestaltung des IP-Box-Regimes an der Substance Based Income Exclusion orientieren müssen. Insgesamt wird durch die Existenz dieses Freibetrags deutlich, dass das grundsätzliche Ziel nicht ist, sämtliche internationale Einnahmen der globalen Mindeststeuer zu unterwerfen. Der Fokus liegt vielmehr im Speziellen auf der Mindestbesteuerung von Einkünften aus mobileren immateriellen Vermögensgegenständen. Es sollen also primär Verluste minimiert werden, welche multinationale Unternehmen verursachen, die Strategien zur Steuervermeidung durch Gewinnverlagerung verfolgen.²³⁰

5.3 Der neutralisierende Effekt latenter Steuern bei der Ermittlung der Adjusted Covered Taxes

Im Rahmen der Berechnung der Adjusted Covered Taxes für Zwecke der Berechnung der globalen Mindeststeuer werden neben den laufenden Steueraufwendungen auch die latenten Steuern einbezogen.²³¹ Bei den latenten Steuern handelt es sich nicht um Steuern, die bei Steuererzahlungen oder Steuererstattungen eine Rolle spielen. Sie dienen sowohl in der internationalen als auch der nationalen Rechnungslegung zum einen der periodengerechten Erfolgsermittlung und zum anderen dem zutreffenden Ausweis der Vermögenslage. Dabei werden auf Basis des bilanzorientierten „Temporary Concepts“ alle nicht dauerhaften Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen zwischen handelsrechtlichen

228 Vgl. Vgl. Perry, 2023, S. 29

229 Vgl. OECD, 2023c, S. 45

230 Vgl. Perry, 2023, S. 29

231 Vgl. Art. 4.1 GloBE-Model Rules

und steuerlichen Wertansätzen in die Ermittlung latenter Steuern einbezogen.²³²

Wie in Kapitel 4.1.1 beschrieben, kommt der neutralisierende Effekt durch latente Steuern bei Varianten der beschleunigten Abschreibung oder auch dem Aktivierungsverbot von immateriellen Vermögensgegenständen zum Tragen. Wenn nur die laufende Steuer herangezogen wird, könnten die vorübergehenden Differenzen dazu führen, dass die Effective Tax Rate unter den Mindestsatz fällt, da z. B. in der Steuerbilanz ein erhöhter Aufwand geltend gemacht wurde, sodass die laufende Steuer sinkt und gleichzeitig wird diese reduzierte Steuer mit dem höheren Ergebnis der Konzernrechnungslegung in Verhältnis gesetzt, woraufhin die Effective Tax Rate sinkt. In späteren Jahren würde sich der noch geltend zu machende Aufwand in der Konzernbuchhaltung wiederum positiv auf die Effective Tax Rate auswirken, da das Konzernergebnis im Verhältnis zum gebuchten Steueraufwand zu niedrig ist. Es würden sich so Schwankungen in der Berechnung der Effective Tax Rate ergeben, die tatsächlich zu einer Top-Up Tax und damit zu einer Steuerzahlung führen können. Dies birgt insbesondere für kapitalintensive Unternehmen das Risiko einer Überbesteuerung. Beschleunigte Abschreibungen und die sofortigen Aufwandsverrechnung sind nach Einschätzung des Inclusive Framework on BEPS weltweit üblich und an die materiellen Aktivitäten in einem Land gebunden. Weiterhin stellten sie in der Vergangenheit selten Anreize für Gewinnverlagerungen durch Steuerpflichtige und sind folglich als risikoarme Anreize anerkannt.²³³ Es erscheint daher folgerichtig neben den laufenden Steuern auch die latenten Steuern in die Berechnung der Effective Tax Rate einzubeziehen. Der Fokus des Inclusive Framework on BEPS liegt demnach weniger auf der zwingenden Nachbesteuerung substanzbasierter Unternehmen.

232 Vgl. Grottel & Larenz, 2022, Rn. 4 f.

233 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 34; OECD, 2022a, S. 105; Rn. 92

5.4 Tatbestandsmerkmal „effektiver Steuersatz in Höhe von 15 %“

Die globale Mindeststeuer orientiert sich an der Untergrenze von effektiv 15 %. Es ist zu erwarten, dass Länder, die ohnehin schon einen niedrigen nominalen Steuersatz haben, mit großer Wahrscheinlichkeit auch einen effektiven Steuersatz haben, der unterhalb von 15 % liegt. Ebenso werden Länder mit einem nominellen Steuersatz über 15 % mit einer höheren Wahrscheinlichkeit auch einen effektiven Steuersatz über 15 % erreichen.²³⁴

Schlussendlich muss jedoch immer die Rechtsordnung für sich analysiert werden, um das Gesamtbild zu betrachten. Bei der Analyse sind sämtliche Steuern und die damit zusammenhängenden steuerlichen Anreize, die zur Förderung der lokalen Forschung und Entwicklung eingesetzt werden, einzubeziehen. In erster Linie stellt sich also die Frage, ob die Steuern zu den Covered Taxes zählen und wie die steuerlichen Anreize auf die Covered Taxes bzw. das GloBE Income wirken und wie sich dementsprechend die Globe Effective Tax Rate verändert. Dabei sind u. a. folgende Fragen zu beantworten:

- Reduzieren die Anreize den laufenden Steueraufwand?
- Sind die Anreize aufgrund von gegenläufigen Effekten der latenten Steuern erfolgsneutral?
- Erhöhen die Anreize das GloBE Income?

Ebenso ist zu prüfen, inwieweit z. B. durch das IP-Box-Regime niedrig besteuerte Einkünfte aufgrund der Sonderregelung der Substance Based Income Exclusion von der globalen Mindeststeuer ausgenommen sind und sich deshalb gar nicht innerhalb der Berechnung der globalen Mindeststeuer auswirken.²³⁵

Grundsätzlich haben die Staaten verschiedene Möglichkeiten ihr lokales Körperschaftsteuerrecht zu gestalten. Es könnte versucht werden den nominalen Steuersatz so anzuheben, dass sich aller Wahrscheinlichkeit nach ein effektiver Steuersatz von mindestens 15 % ergibt.

234 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 33 f.

235 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 33 f.

Aufgrund des komplexen Modells der globalen Mindeststeuer dürfte dies jedoch nicht ganz einfach werden. Da die globale Mindeststeuer erst greift, wenn die Umsatzgrenzen von EUR 750 Mio. überschritten wird, könnte ein ggfs. höherer nominaler Steuersatz an diese Umsatzgrenze gekoppelt werden. Unternehmen unterhalb der Umsatzgrenze könnte weiterhin ein geringerer Steuersatz angeboten werden. Dies dürfte allerdings zu administrativen und rechtlichen Herausforderung führen. Zudem verbleibt das Risiko, dass der Sitzstaat der Ultimate Parent Entity eine entsprechende Top-up Tax erhebt, sollte die effektive Mindeststeuer nicht erreicht werden. Eine weitere Möglichkeit ist die Implementierung einer Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax. Über diese könnte kleineren und mittleren Unternehmen ebenfalls ein niedrigerer allgemeiner Steuersatz angeboten werden und gleichzeitig würden alle multinationalen Unternehmen, die im Hoheitsgebiet des jeweiligen Staates tätig sind und in den Anwendungsbereich der GloBE-Regeln fallen, immer mit einem Steuersatz von effektiv 15 % besteuert werden. Dies würde Planungssicherheit für die Unternehmen schaffen und gleichzeitig sichert der Staat sein Besteuerungsrecht als Quellenland. Weiterhin bleibt der Staat flexibel im Hinblick auf die Gestaltung der inländischen Körperschaftsteuer.²³⁶

5.5 Komplexität des Berechnungsmodells der globalen Mindeststeuer

Mit der globalen Mindeststeuer wird ein innovatives Ziel verfolgt. Schädlicher Steuerwettbewerb und die darauf basierenden aggressiven Steuergestaltungen sollen generell zurückgedrängt werden, und zwar unabhängig davon, welche konkreten staatlichen Steuervergünstigungen zugrunde liegen und auf welchen Ansatzpunkten die jeweilige Steuerplanung beruht. Dies soll durch den effektiven Mindeststeuersatz von 15 % erreicht werden. Schlussendlich wird unterhalb dieser Grenze kein Steuerwettbewerb mehr toleriert und entsprechende Steuerlücken

236 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 33 f.

werden durch die Nachversteuerung ausgeglichen. Oberhalb der 15 % Grenze wird auch zukünftig Raum für steuerliche Gestaltung und Steuerwettbewerb möglich sein.²³⁷

Bei genauer Betrachtung der Mindestbesteuerungsschwelle von 15 % wirkt diese einerseits recht hoch. Existieren doch sogar innerhalb der EU Körperschaftsteuersätze unterhalb von 15 % nominal. Andererseits wird verdeutlicht, dass dem Unterbietungswettbewerb in der Unternehmensbesteuerung nur ein Boden bereitet werden soll und das Belastungsniveau insgesamt nicht auf das Niveau vor der Globalisierung zurückgeführt werden soll, wobei durch unterschiedliche Bemessungsgrundlagen im jeweiligen nationalen Steuerrecht eine Vergleichbarkeit der nominalen Steuersätze auch in der Vergangenheit nicht ohne weiteres gegeben war. Das Tatbestandsmerkmal der effektiven Steuerbelastung bietet jedoch eine besondere Herausforderung. Schließlich wurde sich lediglich auf einen gemeinsamen effektiven Mindeststeuersatz geeinigt, nicht jedoch auf eine einheitliche Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Körperschaftsteuer. So musste mangels Vergleichbarkeit der lokalen Bemessungsgrundlagen für die Steuerberechnung ein einheitlicher Maßstab für die Berechnung des effektiven Steuersatzes geschaffen werden, der für jede Steuerrechtsordnung gesondert ermittelt werden muss.²³⁸ Diese künstlich geschaffene Bemessungsgrundlage entspricht jedoch weder dem handelsrechtlichen noch dem nach IFRS ermittelten Ergebnis. Neben der Ermittlung der Steuer nach dem jeweiligen nationalen Recht wird daher auch eine gesonderte Berechnung für die globale Mindeststeuer nötig.²³⁹ Ein wichtiger Aspekt bei der Einkünfteermittlung für die Mindeststeuer ist, dass sie grundsätzlich auf den IFRS-Abschlüssen oder vergleichbaren Rechnungslegungsstandards basieren soll. Dabei bestehen zwischen den verschiedenen Rechnungslegungsstandards und den GloBE Model Rules diverse Unterschiede. So ist die IFRS-Rechnungslegung und die damit verbundene Fair-Value-Bilanzierung stark informationsorientiert, während das im

237 Vgl. Fehling, 2023, S. 185 f.

238 Vgl. Valta, 2022, S. 305

239 Vgl. Spengel, 2022, S. 190

deutschen Handelsrecht verankerte Vorsichtsprinzip²⁴⁰ dem Gläubigerschutz dienen soll.²⁴¹ Hierdurch erhöht sich die Komplexität bei der Steuerberechnung, die Deklarationskosten und die Steuervollzugskosten in der Finanzverwaltung. Hinzu kommen Kosten für die Schulung der Mitarbeiter innerhalb der Unternehmen aber auch auf Seiten der Finanzverwaltung. Gerade für letztere war Wissen auf Ebene der IFRS-Rechnungslegung nicht gefordert. Weiterhin werden Unternehmen, die sich nahe der Umsatzgrenze von EUR 750 Mio. bewegen Schattenrechnungen erstellen müssen, um mögliche Konsequenzen bei Überschreiten der Grenze einschätzen zu können. Dies erzeugt einen zusätzlichen administrativen Aufwand auf Unternehmensseite.²⁴²

5.6 Herausforderungen für Schwellen- und Entwicklungsländer

Eine besondere Herausforderung dürfte für die weniger entwickelten Schwellen- und Entwicklungsländer, die in der Regel über ein geringes Steueraufkommen aufgrund des niedrigen Einkommens verfügen, bestehen. Um ausländische Investoren anzulocken, machen sie regelmäßig Gebrauch von steuerlichen Anreizen. Dabei setzen diese Länder primär auf einkommensbezogene Anreize, da diese besser geeignet sind, um Gewinne oder Neuinvestitionen anzuziehen. Hierzu zählen ermäßigte Steuersätze oder Steuerbefreiungen, die die Verpflichtung zur Zahlung der Körperschaftsteuer vollständig ausschließen. Teilweise existieren aber auch kostenbasierte Anreize wie die beschleunigte Abschreibung, die eine schnellere Amortisierung der Kosten eines Wirtschaftsguts ermöglicht. Investitionsfreibeträge und Steuergutschriften sind hingegen eher unüblich. Im Gegensatz dazu setzen Industrieländer eher auf ausgabenbasierte Steueranreize wie beschleunigte Abschreibungsbestimmungen, Investitionsfreibeträge oder -gutschriften als auf breit angelegte Einkommenssteuerbefreiungen.²⁴³

240 § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB

241 Vgl. Ellerbusch & Stauske, 2022, S. 58; Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

242 Vgl. Spengel, 2022, S. 190

243 Vgl. OECD, 2022h, S. 14 f.

Schwellen- und Entwicklungsländer sind regelmäßig reine Quellenländer, die stark miteinander um ausländische Direktinvestitionen konkurrieren. Sie sind zudem insgesamt stärker von Einnahmen aus Unternehmenssteuern angewiesen als die meisten entwickelten Volkswirtschaften, weshalb die Gestaltung der globalen Mindeststeuer für sie von zentraler Bedeutung ist.²⁴⁴ Die Grundregeln der GloBE Model Rules weisen insgesamt eher dem Sitzland der Konzernobergesellschaft ein Besteuerungsrecht zu, als es dem eigentlichen Quellenland zuzuweisen.²⁴⁵ Führt der Einsatz von steuerlichen Anreizen wie sie üblicherweise zur Förderung von Forschungs- und Entwicklung genutzt werden dazu, dass die Top-Up Tax im Zweifel im Land der Konzernobergesellschaft erhoben wird, wird insoweit der Standortvorteil des Schwellen- oder Entwicklungslands abgeschwächt oder gar vollständig ausgelöscht. Ein wichtiger Bestandteil innerhalb der GloBE Model Rules für den sich die Schwellen- und Entwicklungsländer eingesetzt haben, ist die Substance Based Income Exclusion. Diese Ausnahmeregelung erlaubt den Schwellen- und Entwicklungsländern innerhalb dieses Regelungsbereichs weiterhin um Realinvestitionen in ihren Ländern zu konkurrieren.²⁴⁶

Alternativ könnten einkommensbezogene Steueranreize in Qualified Refundable Tax Credits oder Qualified Marketable Transferable Tax Credits im Sinne der GloBE Model Rules umgewandelt werden. In der Vergangenheit hat sich allerdings gezeigt, dass die Verwaltung einer erstattungsfähigen Steuergutschrift für weniger entwickelte Länder, aufgrund von Angst vor Betrug und diversen Restriktionen in Bezug auf die Auszahlung von Geldern, nicht trivial ist. Folglich kamen erstattungsfähige Steuergutschriften in der Vergangenheit in diesen Ländern eher selten zum Einsatz.²⁴⁷

Schlussendlich könnte auch über die Implementierung der Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax nachgedacht werden, um etwai-

244 Vgl. Perry, 2023, S. 34 f.

245 Vgl. Ausführungen in Kapitel 2.2.2

246 Vgl. Perry, 2023, S. 29

247 Vgl. Perry, 2023, S. 30

ge Nachteile auszugleichen. Damit den Entwicklungs- und Schwellenländern kein Wettbewerbsnachteil entsteht, müssen eine Vielzahl der entwickelten Industriestaaten die GloBE Model Rules implementiert haben, sodass insgesamt eine kritische Masse erreicht worden ist. Die Top-Up Tax würde dann ohnehin erhoben werden und die Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax wäre für das Schwellen- oder Entwicklungsland kein Nachteil mehr. Gleichzeitig wird der Wettbewerbsdruck um eine möglichst geringe steuerliche Bemessungsgrundlage begrenzt. Für einige Schwellen- und Entwicklungsländer könnte die offensichtliche Entscheidung für die Einführung der Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax jedoch einige Schwierigkeiten mit sich bringen, da bestehende Steueranreize oft Gegenstand von Steuerstabilisierungsvereinbarungen mit Investoren sind und die Auferlegung einer lokalen Mindeststeuer in der Regel gegen den Wortlaut einer solchen Vereinbarung verstoßen würde. Die betroffenen Länder müssten also versuchen mit den Investoren einen Kompromiss auszuhandeln.²⁴⁸

Um fundierte Entscheidungen treffen zu können, müssen die Entwicklungsländer jedoch über das Wissen verfügen, welche multinationalen Konzerne in ihren Zuständigkeitsbereich fallen und welche GloBE Effective Tax Rate sich für die ansässigen Konzerneinheiten ergibt. Dies dürfte für viele Entwicklungsländer schwer möglich sein, da sie oft keinen Zugang zur nicht-öffentlichen länderspezifischen Berichten haben.²⁴⁹ Sie werden dementsprechend auf die Unterstützung der multinationalen Konzerne angewiesen sein, die über das entsprechende Zahlenwerk verfügen.²⁵⁰

5.7 Würdigung

Die vorangegangene Analyse zeigt, dass einige Arten der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung in Folge der Implementie-

248 Vgl. Perry, 2023, S. 29

249 Vgl. OECD, 2021a, S. 19

250 Vgl. Perry, 2023, S. 32

5.7 Würdigung

rung der globalen Mindeststeuer an Wirkung verlieren, da diese durchaus das Potential haben das Ergebnis der Effective Tax Rate zu einem wesentlichen Teil zu reduzieren. Hierzu zählen unter anderem generelle Steuerbefreiungsregelungen oder der erhöhte Abzug von Aufwendungen, wie z. B. in der Schweiz, wo ein Abzug von 150 % der Aufwendungen, die im Rahmen der Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten entstanden sind, möglich ist.²⁵¹ Die einzelnen Abstufungen der Wirkungsweise werden in der folgenden Abbildung dargestellt.

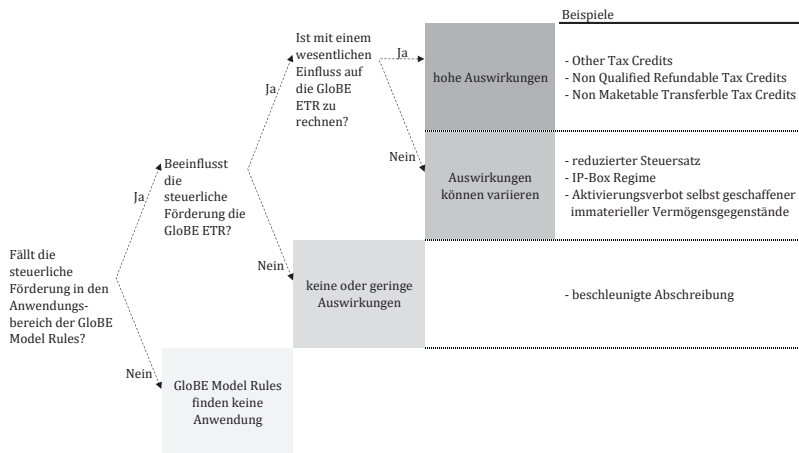


Abbildung 9: Die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung und ihre Auswirkungen innerhalb der GloBE Model Rules

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an UNCTAD, 2022, S. 136

Gleichwohl lässt sich folgendes herausstellen:

- Steuerliche Anreize, die innerhalb von vier Jahren ausgezahlt werden oder and Dritte übertragbar sind, gelten nicht als eine Reduzierung des gebuchten Steueraufwands, sondern als Barzuschüsse und erhöhen dementsprechend das GloBE Income.

²⁵¹ Vgl. KPMG, 2021, S. 11

- Steuerliche Anreize, die eng auf bestimmte Einkommens- oder Ausgabenkategorien ausgerichtet sind, können aufgrund des Einkommensmix der Unternehmen weniger stark betroffen sein.
- Steuerliche Anreize, die eine schnellere Amortisation der Kosten von Sachanlagen ermöglichen, bleiben von den GloBE Model Rules unberührt, da die reduzierten laufenden Steuern durch latente Steuern ausgeglichen werden. Hierzu gehört die sofortige Abschreibung als Aufwand oder die beschleunigte Abschreibung für Investitionen in Sachanlagen.
- Unternehmen, die über entsprechende Substanz in einem Land verfügen, können von der Ausnahmeregel Substance Based Income Exclusion profitieren und können einer dementsprechend geringeren effektiven Besteuerung unterliegen.
- Aufwandbezogene Anreize, die sich auf die Lohnsumme und materielle Vermögensgegenstände beziehen, sind möglicherweise weniger betroffen als generelle einkommensbezogene Anreize. Da solche Ausgaben Teil der Substance Based Income Exclusion sind und damit ebenfalls von dieser Ausnahmeregelung profitieren können.²⁵²

Die globale Mindeststeuer hebt eine steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung keineswegs komplett aus. Dies ist durchaus begrüßenswert. Gibt es doch klare gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrtsgewinne durch die positiven Spillover-Effekte. Auch hat sich das Fehlen einer steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung in der Vergangenheit als Standortnachteil erwiesen.²⁵³ Des Weiteren wäre eine reine Förderung von Forschung und Entwicklung durch die direkte Projektförderung administrativ sehr aufwendig, müssen doch zunächst im Vorfeld förderfähige Projekte definiert, ausgeschrieben und vergeben werden. Daneben ist ein hoher Bestand an Liquidität bzw. eine gute Bonität auf staatlicher Seite gefordert, um die entsprechenden Zuschüsse, Darlehen und Bürgschaften gewähren zu können, was für

252 Vgl. OECD, 2023b, S. 7

253 Siehe Ausführungen in Kapitel 3.1

kleinere weniger entwickelte Länder wieder schwieriger darstellbar sein dürfte.

Grundsätzlich werden steuerliche Anreize auch zukünftig noch als wesentlicher Faktor im Rahmen der Steuergesetzgebung genutzt werden können. Zum einen sind Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Umsatz von weniger als EUR 750 Mio. nicht von der globalen Mindeststeuer betroffen. Zum anderen aber auch, weil die GloBE Model Rules selbst einige Mechanismen enthalten, wodurch steuerliche Anreize keine oder nur eine geringe Auswirkung innerhalb der Berechnung der globalen Mindeststeuer haben werden.

Sollten die Länder feststellen, dass sie derzeit steuerliche Anreize nutzen, die im Zusammenspiel mit den GloBE Model Rules nicht mehr optimal sind, so kann ein Blick in die GloBE Model Rules helfen, alternative Anreizmodelle zu finden. Betroffene Länder könnten z. B. über die Umwandlung in eine Form der Steuergutschrift, die als Qualified Refundable oder als Qualified Marketable Transferable Tax Credit eingestuft wird, nachdenken. Zudem könnte auch die Umwandlung in eine Art der steuerlichen Förderung erfolgen, die zu entsprechenden temporären Differenzen führt, sodass sich ein neutralisierender Effekt über die latenten Steuern ergibt.

Den größten Anreiz zur Gestaltung bietet jedoch die optimale Ausnutzung der Substance Based Income Exclusion. Diese Regelung könnte dazu beitragen, dass ein beträchtlicher Vermögenstransfer in niedrig besteuerte Länder erfolgen wird, in denen multinationale Unternehmen auch bisher schon ihren Sitz haben. Zu diesen Ländern dürften auch bereits wohlhabende Länder, wie z. B. die Schweiz, Singapur oder auch Hongkong gehören. Weiterhin dürften die neuen Regelungen der GloBE Model Rules zu einem globalen Wettlauf zur Suche nach neuen steuerlichen Anreizen führen, welche niedrige Körperschaftsteuersätze ersetzen können.²⁵⁴ Dabei werden die entwickelten Industriestaaten aufgrund des besseren Zugangs zu Informationen, der allgemeinen innerstaatlichen Organisation, sowie vorhandener Liquidität

254 Cui, 2022, S. 36

einen Vorsprung gegenüber den Schwellen- und Entwicklungsländern entwickeln.²⁵⁵ Weiterhin werden die Länder ihr lokales Steuersystem in Gänze überdenken und ihrerseits zusätzliche Steuern einführen oder steuerliche Anreizsysteme ändern, um ihren effektiven Steuersatz auf das vorgegebene Mindestniveau anzuheben. Damit verhindern sie eine Nachbesteuerung in einem anderen Land.²⁵⁶

Aus Konzernsicht setzt sich die Gesamtsteuerlast aus der nationalen Steuer zuzüglich etwaiger Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax und Top-Up Tax zusammen. So könnte es aufgrund einer veränderten Steuerlast in Folge der globalen Mindeststeuer zu einer Veränderung der Nachsteuer Rendite führen. Diese ist für Investoren oft ein wesentlicher Faktor. Im Nettoeffekt hat die globale Mindeststeuer durchaus das Potential die Wirkung eines steuerlichen Anreizes zu verringern, wird ihn aber im Allgemeinen nicht vollständigen beseitigen.²⁵⁷ Dennoch wird dieses Ergebnis zu einer Neubewertung von Standortvorteilen führen und deshalb konzerninterne Wertschöpfungsketten verändern.²⁵⁸ Die von der Mindeststeuer betroffenen Unternehmen werden dementsprechend Standorte und Konzernstrukturen kritisch überprüfen und Restrukturierungen in Betracht ziehen.²⁵⁹ Gerade in diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Kombination aus Nexus-konformen IP-Box-Regime und der Substance Based Income Exclusion die optimale Kombination ist, um eine faire globale Besteuerung zu erreichen, oder ob hierdurch nicht eher wiederholt multinationale Konzerne dazu verleitet werden durch geschickte Steuergestaltung ihre Tätigkeiten in Niedrigsteuerländer zu verlagern, um ihre Konzernsteuerquote auf ein Minimum zu optimieren.

Empirische Analysen haben gezeigt, dass Offshore-Finanzzentren ihre Steuervorteile durch die Implementierung der globalen Mindeststeuer verlieren und dass die Entwicklungsländer durch die Abwanderung von Investitionen aus den Offshore-Finanzzentren profitieren

255 Siehe Ausführungen in Kapitel 5.5

256 Vgl. Hinder & Broekmann, 2022, S. 148

257 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 135

258 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 56

259 Vgl. Hinder & Broekmann, 2022, S. 148

können. Insgesamt ist allerdings zu erwarten, dass die Entwicklungsländer in einer Welt mit einer globalen Mindeststeuer weniger Einnahmen erzielen als die Industrieländer. So wird trotz eines absoluten Zuwachses der Anteil der Entwicklungsländer an der Verteilung der gesamten Staatseinnahmen leicht zurückgehen, während der Anteil der Industrieländer steigt.²⁶⁰

Insgesamt werden gerade die Entwicklungsländer, die über wenig Einkommen verfügen ihre eigenen Ziele im Lichte der globalen Mindeststeuer festlegen müssen. Auch wenn es den Anschein haben mag, dass die globale Mindeststeuer diese Länder vor ihren eigenen niedrigen effektiven Steuern für multinationale Unternehmen schützen will, so war dies doch ein Artefakt und nicht der eigentliche Punkt. Der Hauptpunkt war, dass die wirtschaftlich fortgeschrittenen Länder ihre eigenen multinationalen Unternehmen mit einer höheren Steuer belasten wollten, da diese sich durch die künstliche Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer ihrem „gerechten Anteil“ an den globalen Steuern entzogen hatten.²⁶¹

260 Vgl. Perry, 2023, S. 32; UNCTAD, 2022, S. 126

261 Vgl. Perry, 2023, S. 26

