

4 Die Wirkungsweise der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung im Rahmen der Berechnung der globalen Mindestbesteuerung

Nachdem im vorangegangen Kapitel die Bedeutung der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung im internationalen Standortwettbewerb beschrieben wurde, folgt nun die Betrachtung der Wirkungsweise der einzelnen steuerlichen Anreize im Rahmen der Berechnung der globalen Mindeststeuer.

4.1 Berücksichtigung der steuerlichen Forschungsförderung bei der Ermittlung der Adjusted Covered Taxes und des GloBE Income

Die GloBE Model Rules sind so gestaltet, dass sie den einzelnen Ländern nicht grundsätzlich verbieten steuerliche Förderungsmöglichkeiten z. B. in Form von Steuergutschriften oder reduzierten Steuersätzen einzuführen oder beizubehalten, sofern diese bereits implementiert wurden. Aufgrund der Funktionsweise der GloBE Model Rules könnten diese Fördermöglichkeiten allerdings in ihrer Wirkungsweise untergraben bzw. beeinträchtigt werden. Letztendlich könnte es daher passieren, dass das Land, welches entsprechende Fördermöglichkeiten implementiert hat, um damit ein attraktiveres Geschäftsumfeld zu bieten, Besteuerungsrechte aufgibt und gleichzeitig eine Top-Up Tax auf Ebene der Ultimate Parent Entity erhoben wird, da sich durch die steuerliche Forschungsförderung eine Effective Tax Rate unterhalb von

15 % ergibt.¹¹⁶ Daher muss im Rahmen der Berechnung der Top-Up Tax ein besonderes Augenmerk auf die staatlichen Beihilfen, wie sie für Investitionen in Sachanlagen oder Forschung in IAS 20 „Government Grants“ und IAS 12 „Income Taxes“ für IFRS-Zwecke geregelt sind, gelegt werden. Je nach Definition erfolgt dann eine Einordnung der staatlichen Beihilfen als Steuer oder als Einkommen.¹¹⁷

4.1.1 Input-Orientierte Anreize

4.1.1.1 Steuergutschriften

Steuergutschriften können z. B. entstehen, wenn ein Unternehmen während des Jahres Steuervorauszahlungen geleistet hat, sich dann aber im Rahmen der Veranlagung für das Jahr eine geringere Steuerschuld ergibt, sodass daraus ein Überhang bereits gezahlter Steuern resultiert. Dieses Guthaben kann dann entweder vorgetragen werden, um in zukünftigen Jahren mit zu zahlenden Steuern verrechnet zu werden oder es wird an den Steuerpflichtigen ausgezahlt.

Ein Staat kann Steuergutschriften aber auch als direkten Anreiz nutzen und so die Steuerlast für bestimmte Aktivitäten wie z. B. die Forschung und Entwicklung bis auf null senken oder sogar nicht genutzte Gutschriften erstatten. Die GloBE Model Rules unterscheiden hier grundsätzlich zwischen erstattungsfähigen Steuergutschriften, den „Qualified Refundable Tax Credits“¹¹⁸, und nicht erstattungsfähigen Steuergutschriften, den „Non-Qualified Refundable Tax Credits“^{119,120}. Die Definition der Qualified Refundable Tax Credits findet sich in Art. 10.1.1. der GlobBE Model Rules und wird durch die Erläuterungen im Kommentar entsprechend ergänzt und klargestellt.¹²¹ Demnach

116 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 30

117 Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 559

118 Definition in Art. 10.1.1. GloBE Model Rules “Qualified Refundable Tax Credit”

119 Definition in Art. 10.1.1. GloBE Model Rules “Non-Qualified Refundable Tax Credit”

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

121 Vgl. OECD, 2022a, S. 215 f.

muss der Qualified Refundable Tax Credit so gestaltet sein, dass dieser innerhalb von vier Jahren ab dem Zeitpunkt an dem die Constituent Entity die Bedingungen für den Erhalt nach nationalem Recht erfüllt hat, in bar oder in Form von Zahlungsmitteläquivalenten ausgezahlt werden. Wenn die Gutschrift nur zur Verringerung der Covered Taxes zur Verfügung steht, d. h. sie kann weder in bar oder in Form von Zahlungsmitteläquivalenten erstattet noch auf eine andere Steuer ange-rechnet werden, gilt sie als nicht erstattungsfähig. Sollte der Refundable Tax Credit nur teilweise innerhalb der vier Jahre auszahlbar sein, so gilt er nur in dieser Höhe als Qualified Refundable Tax Credit. Sieht die lokale Gesetzgebung ein Wahlrecht vor, sodass der Steuerpflichtige die Gutschrift in einer Weise erhält, die erstattungsfähig ist, so gilt die Steuergutschriftenregelung bis zur Höhe des erstattungsfähigen Anteils als erstattungsfähig. Dies ist unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige tatsächlich die Erstattungsfähigkeit wählt.

Für IFRS-Zwecke zählen zu den Zahlungsmitteln alle Kassenbestände inländischer und ausländischer Währungen sowie sonstige Barbe-stände und Sichteinlagen.¹²² Letztere zeichnen sich dadurch aus, dass für sie keine Kündigungsfrist vereinbart wurde und sie damit täglich fällig sind.¹²³ Zahlungsmitteläquivalente werden in IAS 7.6 als „kurzfristi-ge hochliquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in festgelegte Zah-lungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentli-chen Werteschwankungsrisiken unterliegen“, definiert. Hierzu zählen unter anderem Schecks und Wertzeichen. Weiterhin weisen Zahlungsmitteläquivalente üblicherweise eine Restlaufzeit, gerechnet ab dem Erwerbszeitpunkt, von nicht mehr als drei Monaten auf.¹²⁴ Insoweit können auch Finanzinstrumente zu den Zahlungsmitteläquivalenten zählen, wenn sie eine entsprechende Restlaufzeit aufweisen.¹²⁵

Im Sinne der GloBE Model Rules stellen die Qualified Refundable Tax Credits einen Teil des GloBE Income dar.¹²⁶ Insofern werden die

122 Vgl. von Oertzen, 2020, § 10, Rn. 41

123 Vgl. Schramm H.-F., 2020

124 Vgl. IAS 7.7

125 Vgl. Albrecht, 2018, S. 55; von Oertzen, 2020, § 10, Rn. 41

126 Vgl. Art. 3.2.4. GloBE Model Rules

Qualified Refundable Tax Credits grundsätzlich analog des IAS 20 als Einkommen klassifiziert.¹²⁷ Dies liegt daran, dass Qualified Refundable Tax Credits nicht als tatsächliche Erstattung von in Vorperioden gezahlten Steuern gelten, sondern als staatliche Zuschüsse qualifiziert werden, welche über das Steuersystem ausgezahlt werden und dazu dienen, bestimmte Aktivitäten, wie z. B. die Forschung und Entwicklung, zu belohnen. Von staatlicher Seite wird hier lediglich erlaubt diese Zuschüsse eins zu eins gegen die zu zahlenden Körperschaftsteuern aufzurechnen. Dieses Verfahren soll durch den verkürzten Zahlungsweg Effizienzen schaffen.¹²⁸ Hierunter fallen unter anderem die Steuergutschriften, die insbesondere in den angelsächsischen Staaten für den Bereich der Forschung und Entwicklung gewährt werden.¹²⁹ Die Hinzurechnung zum GloBE Income erfolgt in dem Jahr, in dem der Anspruch entsteht.¹³⁰ Sollte der Qualified Refundable Tax Credit als eine Reduzierung der zu zahlenden Ertragsteuern gebucht worden sein, so ist eine entsprechende Korrektur der Covered Taxes vorzunehmen.¹³¹ Diese Korrektur der Covered Taxes erfolgt jedoch nicht, wenn der Qualified Refundable Tax Credit bereits als Ertrag in der Finanzbuchhaltung erfasst wurde.¹³² Dieses Vorgehen soll verhindern, dass die Effective Tax Rate für das jeweilige Land zu niedrig angesetzt wird.¹³³ Durch die Klassifizierung der Qualified Refundable Tax Credits als Teil des GloBE Income, wird das Ergebnis der Berechnung der Effective Tax Rate durch Anpassung des Nenners verändert.¹³⁴ Die Effective Tax Rate verringert sich und gleichzeitig erhöht sich die Bemessungsgrundlage, auf die sich die Top-Up Tax bezieht.¹³⁵ Dieser Effekt wird in Abbildung 6 veranschaulicht.

127 Vgl. IAS 20.12 i. V. m. IAS 12.15 Bst. c

128 Vgl. OECD, 2022a, S. 64, Rn. 110

129 Vgl. Berndt, et al., 2022, S. 127

130 Vgl. OECD, 2022a, S. 64, Rn. 111

131 Vgl. Art. 4.1.2. BSt. d) GloBE Model Rules

132 Vgl. OECD, 2022a, S. 64, Rn. 112

133 Vgl. OECD, 2022a, S. 87, Rn. 5 BSt. d)

134 Vgl. OECD, 2022a, S. 215, Rn. 134

135 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 147

4.1 Berücksichtigung der steuerlichen Forschungsförderung

Für die Non-Qualified Refundable Tax Credits sehen die GloBE Model Rules eine Negativdefinition vor. Der Begriff Non-Qualified Refundable Tax Credits erfasst so alle Steuergutschriften, die keine Qualified Refundable Tax Credits sind, aber dennoch vollständig oder teilweise rückerstattungsfähig sind.¹³⁶ Eine Erstattung kann also auch nach vier Jahren noch erfolgen.¹³⁷ Im Gegensatz zu den Qualified Refundable Tax Credits werden die Non-Qualified Refundable Tax Credits nicht als Teil des GloBE Income gewertet, sondern reduzieren die Adjusted Covered Taxes entsprechend.¹³⁸ Sie werden damit wie andere Steuererstattungen behandelt, die einer Constituent Entity erstattet wurden.¹³⁹ Durch die Reduzierung der Adjusted Covered Taxes und die damit einhergehende Verringerung des Zählers der Berechnungsformel der Effective Tax Rate verringert sich im Ergebnis auch die Effective Tax Rate.

Das folgende Beispiel stellt die unterschiedliche Wirkungsweise der Qualified Refundable Tax Credits und der Non-Qualified Refundable Tax Credits im Rahmen der Berechnung der Effective Tax Rate dar.

GloBE Income	100.000.000	Qualified Refundable Tax Credit	Non-Qualified Refundable Tax Credit
Steurrate	15,000%		
Tax Credit	2.000.000		
ohne Tax Credit	100.000.000	102.000.000	100.000.000
GloBE Income	100.000.000	102.000.000	100.000.000
Covered Taxes	15.000.000	15.000.000	13.000.000
GloBE ETR	15,000%	14,706%	13,000%
Top-Up Tax %	0,000%	0,294%	2,000%
Top-Up Tax	0	300.000	2.000.000

Abbildung 6: Auswirkung eines Qualified und Non-Qualified Tax Credits innerhalb der GloBE ETR-Berechnung

Quelle: eigene Darstellung

136 Vgl. Berndt, et al., 2022, S. 127

137 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 141

138 Vgl. Art. 3.2.4. i. V. m. Art. 4.1.3. Bst. b) GloBE Model Rules

139 Vgl. Art. 4.1.3. Bst. c) GloBE Model Rules; Perry, 2023, S. 30

Auch wenn der Einfluss auf die Berechnung der Effective Tax Rate unterschiedlich hoch ist, so haben schlussendlich sowohl der Qualified als auch der Non-Qualified Refundable Tax Credit das Potential die Effective Tax Rate einer Constituent Entity auf einen Prozentsatz unterhalb von 15 % zu reduzieren und so einen signifikanten Einfluss auf die Berechnung der Effective Tax Rate zu haben.¹⁴⁰ Obwohl die GloBE Model Rules sowie der Kommentar spezifische Regeln zur Behandlung der Steuergutschriften vorschreiben, hat sich herausgestellt, dass nicht alle Arten der Steuergutschriften umfassend geregelt werden. Um hier Klarheit zu schaffen, hat das Inclusive Framework on BEPS im Februar und Juli 2023 zwei Administrative Guidance herausgegeben, die sich tiefergehend mit dem Thema Steuergutschriften befassen.¹⁴¹

So wurde unter anderem klargestellt, dass Erträge aus Qualified Refundable Tax Credits, die im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Herstellung von Vermögensgegenständen stehen und den Buchwert entsprechend reduzieren oder als passiver Rechnungsabgrenzungsposten erfasst werden, analog über Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes zu erfassen sind, ohne dabei den Charakter der Gutschrift zu ändern. Weitergehende Leitlinien zu den möglichen Problemstellungen im Rahmen der Übergangsphase sowie in Bezug auf Auswirkungen auf latente Steuern sollen zu einem späteren Zeitpunkt seitens des Inclusive Framework on BEPS veröffentlicht werden.¹⁴²

Eine weitere bisher noch nicht betrachtete Eigenschaft von Steuergutschriften ist die Möglichkeit der Übertragbarkeit. Dies wurde mit der im Juli 2023 veröffentlichten Administrative Guidance nachgeholt. In dieser erweitert das Inclusive Framework on BEPS das bestehende Regelwerk um die marktfähigen übertragbaren Steuergutschriften, den sog. „Marketable Transferable Tax Credits“¹⁴³, sowie den nicht marktfähig übertragbaren Steuergutschriften, den sog. „Non-Marketable Trans-

140 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 141; OECD, 2023c, S. 25, Rn. 1

141 Vgl. OECD, 2023c, S. 25, Rn. 6

142 Vgl. OECD, 2023c, S. 32, Rn. 36

143 Vgl. OECD, 2023c, S. 31, Rn. 34 ff.

ferable Tax Credits“ und den sonstigen Steuergutschriften, den sog. „Other Tax Credits“¹⁴⁴.

Um als Marketable Transferable Tax Credit zu gelten, müssen zwei Voraussetzungen erfüllt werden:

1. Übertragbarkeit

Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Steuergutschrift so gestaltet ist, dass der Anspruchsberechtigte die Steuergutschrift im Jahr, in dem der Anspruch entsteht oder innerhalb von 15 Monaten nach Ende Entstehungsjahres des Anspruchs an einen Dritten übertragen kann. Für den Käufer der Steuergutschrift muss wiederum die Möglichkeit bestehen, die Steuergutschrift in dem Geschäftsjahr, in dem die Steuergutschrift erworben wurde, auf einen Dritten zu übertragen. Ist dies nicht möglich oder unterliegt der Erwerber strengerer, rechtlichen Beschränkungen für die Übertragung der Steuergutschrift als der ursprüngliche Anspruchsberechtigte, erfüllt die Steuergutschrift in den Händen des Käufers nicht die Anforderungen an die rechtliche Übertragbarkeit.

2. Marktfähigkeit

Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Steuergutschrift innerhalb der Frist von 15 Monaten nach Ende des Entstehungsjahres des Anspruchs zu einem Mindestmarktpreis an einen Dritten übertragen wird. Der Mindestmarktpreis entspricht 80 % des Nettobarwerts. Der Nettobarwert wiederum bemisst sich an der Rendite eines von der Regierung begebenen Schuldtitels mit gleicher Laufzeit. Sollte die Steuergutschrift nicht in diesem Zeitraum an eine unabhängige Partei übertragen werden, wird die Marktfähigkeit auf der Grundlage der Marktpreise für ähnliche Gutschriften bewertet.¹⁴⁵

Die Marketable Transferable Tax Credits ähneln nach Definition des Inclusive Framework on BEPS den erstattungsfähigen Steuergutschriften, da sie zur Zahlung der Einkommensteuer verwendet werden können oder an eine andere Person verkauft werden können, wobei der Er-

144 Vgl. OECD, 2023c, S. 35, Rn. 40 ff.

145 Vgl. OECD, 2023c, S. 32, Rn. 37

lös zur Zahlung seiner Einkommenssteuer oder anderer Ausgaben verwendet wird.¹⁴⁶ Da der Verkauf der Steuergutschrift nicht zum Nennwert, sondern mit einem Abschlag erfolgen muss, ist sie grundsätzlich nicht so wertvoll, wie eine erstattungsfähige Steuergutschrift.¹⁴⁷ Eine Veräußerung kann aber dennoch sinnvoll sein, wenn z. B. keine Steuerschulden in ausreichender Höhe bestehen und die Steuergutschrift ausschließlich der Verrechnung dient und nicht auch erstattungsfähig ist.

Für die Non-Marketable Transferable Tax Credits sieht das Inclusive Framework on BEPS analog der Non-Qualified Refundable Tax Credits eine Negativdefinition vor. Es sind also Steuergutschriften, die übertragbar sind, aber keine Marketable Transferable Tax Credits sind. Da ihre Verwendung praktisch durch die Steuerschuld des Inhabers begrenzt ist, sollen nicht marktfähige übertragbare Steuergutschriften für GloBE-Zwecke als Steuerermäßigung behandelt werden.¹⁴⁸

Eine letzte Kategorie stellen die Other Tax Credits dar. Diese sind nicht rückzahlbare und nicht übertragbare Steuergutschriften, die nur zum Ausgleich einer gedeckten Steuerschuld des Inhabers verwendet werden können. Da ihre Verwendung durch die Steuerschuld des Inhabers begrenzt ist, werden sie ebenfalls für GloBE-Zwecke als Steuerermäßigung behandelt.¹⁴⁹

Die folgende Übersicht zeigt die Klassifizierung von Steuergutschriften innerhalb der Berechnung der globalen Mindeststeuer als Einkommen oder Steuerreduzierung je nach Erstattungsfähigkeit und Übertragbarkeit.

146 Vgl. OECD, 2023c, S. 31, Rn. 34

147 Vgl. OECD, 2023c, S. 25, Rn. 7

148 Vgl. OECD, 2023c, S. 35, Rn. 40

149 Vgl. OECD, 2023c, S. 35, Rn. 40

4.1 Berücksichtigung der steuerlichen Forschungsförderung

Steurrate	15,000%	
Kaufpreis Wirtschaftsgut	50.000.000	
Nutzungsdauer (Jahre)	5	
Jährliche Abschreibung	10.000.000	
<hr/>		
	Steuerbilanz Sofortabschreibung	Finanzbuchhaltung reguläre Abschreibung
Einkommen	100.000.000	100.000.000
Abschreibung	50.000.000	10.000.000
GloBE Income / zu versteuerndes Einkommen	50.000.000	90.000.000
Steueraufwand (laufend)	7.500.000	7.500.000
Buchwert Wirtschaftsgut	0	40.000.000
passive latente Steuer	0	6.000.000
Steueraufwand gesamt	7.500.000	13.500.000
<hr/>		
Berechnung GloBE ETR		
GloBE ETR = $\frac{\text{Adjusted Covered Taxes}}{\text{GloBE Income}}$	= $\frac{13.500.000}{90.000.000}$	= 15,000%
<hr/>		
<u>ETR nur laufende Steuer</u>		
GloBE ETR = $\frac{\text{Adjusted Covered Taxes}}{\text{GloBE Income}}$	= $\frac{7.500.000}{90.000.000}$	= 8,333%

Abbildung 7: Klassifizierung von Tax Credits

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD, 2023c, S. 31

Gemäß den Leitlinien des Inclusive Framework on BEPS sollen zur Bestimmung der GloBE-Kategorie einer Steuergutschrift vorrangig die Kriterien der Erstattungsfähigkeit und nachrangig die Möglichkeit der Übertragbarkeit geprüft werden. Wenn eine Steuergutschrift die Erstattungskriterien erfüllt und als Qualified Refundable Tax Credit gilt, wird sie als solcher definiert, unabhängig davon, ob sie auch zu einem marktfähigen Preis übertragbar sein könnte. Erfüllt die Steuergutschrift hingegen nicht die Kriterien für die Erstattungsfähigkeit, sodass es sich entweder um eine generell nicht erstattungsfähige Steuergutschrift oder um einen Non-Qualified Refundable Tax Credit handelt, so sind die Kriterien für die Übertragbarkeit zu prüfen, um festzustellen, ob die Steuergutschrift als marktfähige übertragbare Steuergutschrift betrachtet werden kann.¹⁵⁰

150 Vgl. OECD, 2023c, S. 31, Rn. 33

4.1.1.2 Erhöhter Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen

Als Alternative zu Steuergutschriften bieten einige Staaten die Möglichkeit des erhöhten Abzugs von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen an. Hierbei wird außerbilanziell ein bestimmter Prozentsatz zusätzlicher Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen, die über den tatsächlichen Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinausgehen und zusätzlich von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig sind.¹⁵¹ Folglich ist der auf Basis des zu versteuernden Einkommens ermittelte Steueraufwand geringer als der Steueraufwand, der sich auf Basis des buchhalterischen Ergebnisses ergeben würde.

Da es weder möglich noch wünschenswert ist, ein umfassendes Regelwerk zu entwickeln, das die einzelnen Regelungen aller Mitgliedstaaten des Inclusive Framework on BEPS im Rahmen der Berechnung des GloBE-Income berücksichtigt, wurde stattdessen eine Liste der häufigsten Ausgaben aufgenommen, die bei der Berechnung des GloBE-Income¹⁵² berücksichtigt werden können. Dementsprechend können steuerliche Sonderausgaben, die nicht in diese Liste fallen oder nicht üblich sind, nicht vom GloBE-Income abgezogen werden.¹⁵³ Dies kann schlussendlich dazu führen, dass ein erhöhter außerbilanzieller Betriebsausgabenabzug dazu führt, dass die Effective Tax Rate geringer als 15 % ist und damit eine Top-Up Tax anfällt.

4.1.1.3 Sonderabschreibungen

Eine weitere Möglichkeit steuerliche Anreize für Forschungsunternehmen zu setzen, ist die Gewährung von Sonderabschreibungen. Diese kann in Form von beschleunigter Abschreibung oder auch Sofortabschreibungen erfolgen, wodurch dem Steuerzahler ermöglicht wird, die Kosten eines Wirtschaftsgutes innerhalb der Steuerbilanz schnel-

151 Vgl. Spengel, 2013, S. 583 f.

152 Vgl. Art 5.3.1 GloBE Model Rules

153 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 139

ler abzuschreiben, als es anhand der erwarteten wirtschaftlichen Nutzungsdauer möglich gewesen wäre.¹⁵⁴ Durch den erhöhten Aufwand reduziert sich das zu versteuernde Einkommen und führt so zu einer geringeren Steuerzahllast. Zu beachten ist nun allerdings, dass die Grundlage für die Berechnung der Top-Up Tax, wie in Kapitel 2.3.2 beschrieben, die Daten aus der Finanzbuchhaltung gem. der „Acceptable Financial Accounting Standards“ sind. Sollte es möglich sein, für steuerliche Zwecke Sonderabschreibungen zu wählen, ergibt sich einerseits in der Steuerbilanz und in der Finanzbuchhaltung ein unterschiedlich hoher Aufwand und andererseits temporäre Differenzen aufgrund der voneinander abweichenden Buchwerte für das Wirtschaftsgut in Steuerbilanz und Finanzbuchhaltung, welche sich jedoch über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts ausgleichen werden.¹⁵⁵ Damit die Effective Tax Rate aufgrund der entstehenden temporären Differenz nicht verzerrt wird, ist es notwendig passive latente Steuern für die zukünftig zu zahlenden Steuern auf die sich ergebende temporäre Differenz zu bilden.¹⁵⁶ Die Bewertung dieser passiven latenten Steuern erfolgt mit dem lokalen Steuersatz, maximal jedoch mit 15 %.¹⁵⁷ Dieser latente Steueraufwand wird den Covered Taxes der Constituent Entity hinzugerechnet und erhöht damit entsprechend die Effective Tax Rate.¹⁵⁸ Folglich ergibt sich in diesem Fall durch den gegenläufigen Effekt der laufenden und latenten Steuern keine Auswirkung auf die Effective Tax Rate.¹⁵⁹ Dieser Effekt wird in dem folgenden Beispiel veranschaulicht:

154 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 138f.

155 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 34

156 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 35; OECD, 2022a, S. 105, Rn. 92

157 Vgl. Art. 4.4.l. i. V. m. Art. 4.4.5. Bst. a) GloBe Model Rules

158 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 35; OECD, 2022a, S. 101, Rn. 69

159 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 138f.

4 Wirkungsweise der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung

	Steuerbilanz Sofortabschreibung	Finanzbuchhaltung reguläre Abschreibung
Steurrate	15,000%	
Kaufpreis Wirtschaftsgut	50.000.000	
Nutzungsdauer (Jahre)	5	
Jährliche Abschreibung	10.000.000	
Einkommen	100.000.000	100.000.000
Abschreibung	50.000.000	10.000.000
GloBE Income / zu versteuerndes Einkommen	50.000.000	90.000.000
Steueraufwand (laufend)	7.500.000	7.500.000
Buchwert Wirtschaftsgut	0	40.000.000
passive latente Steuer	0	6.000.000
Steueraufwand gesamt	7.500.000	13.500.000

Berechnung GloBE ETR

$$\text{GloBE ETR} = \frac{\text{Adjusted Covered Taxes}}{\text{GloBE Income}} = \frac{13.500.000}{90.000.000} = 15,000\%$$

ETR nur laufende Steuer

$$\text{GloBE ETR} = \frac{\text{Adjusted Covered Taxes}}{\text{GloBE Income}} = \frac{7.500.000}{90.000.000} = 8,333\%$$

Abbildung 8: Auswirkung einer Sofortabschreibung innerhalb der GloBE Effective Tax Rate-Berechnung

Quelle: eigene Darstellung

4.1.1.4 Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände

Ein steuerliches Aktivierungsverbot von selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen, wie es z. B. in Deutschland in § 5 Abs. 2 EStG existiert, dient nicht exklusiv dem Bereich der steuerlichen Forschungsförderung. Sie wirkt sich jedoch auch gerade in diesem Bereich steuermindernd aus, da die Aufwendungen in der Herstellung von z. B. Patenten, Rezepten oder selbstgeschaffener Individualsoftware sofort abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen.¹⁶⁰

Für die Ermittlung der Auswirkung im Rahmen der Berechnung der Effective Tax Rate muss im Einzelfall zunächst geprüft werden,

160 Vgl. Bundesrechnungshof, 2019, S. 13 f.

welcher Rechnungslegungsstandard in der Konzernbilanz zugrunde gelegt wird und wie danach die Regelungen zu den Herstellungskosten, zur Nutzungsdauer und zur Abschreibung gestaltet sind. Wie bereits in Kapitel 2.3.2 beschrieben, gehen die GloBE Model Rules dabei grundsätzlich von der IFRS-Rechnungslegung aus. Gem. IAS 38 gibt es zwei Möglichkeiten: Die Abschreibung über die Nutzungsdauer im Falle einer begrenzten Nutzungsdauer¹⁶¹ oder die Anwendung des Impairment-Only Approach, also einer jährlichen Überprüfung der Werthaltigkeit und ggf. Wertberichtigung im Falle einer unbegrenzten Nutzungsdauer¹⁶². In beiden Fällen wird eine korrespondierende latente Steuer gebucht.¹⁶³ Daraus ergibt sich genauso wie bei der Sonderabschreibung durch den gegenläufigen Effekt keine Auswirkung auf die Effective Tax Rate.

4.1.2 Output-orientierte Anreize

4.1.2.1 Steuerbefreiungsregelungen

Bei Steuerbefreiungsregelungen handelt es sich um staatliche Anreizprogramme, die eine vorübergehende Ermäßigung oder vollständige Befreiung von der Körperschaftssteuer bieten. Dies kann unter anderem durch spezifische Befreiungsregelungen umgesetzt werden, sodass beispielsweise bestimmte Wirtschaftszweige, wie z. B. die Schifffahrt, bestimmte Arten von Unternehmen, wie z. B. Start-Ups, oder bestimmte Standorte, wie z. B. Sonderwirtschaftszonen, von der Besteuerung ausgenommen werden. Da die GloBE Model Rules, abgesehen von den in Art. 1.5. erfassten Ausnahmen, nicht ausdrücklich unversteuerte Einkünfte von der Besteuerung ausschließen und sich diese Maßnahmen direkt auf die zu zahlende Steuer auswirken, sodass eine Reduzierung

161 Vgl. IAS 38.88 i.V.m. IAS 38.97 f.

162 Vgl. IAS 38.88 i.V.m. IAS 38.107 f.

163 Vgl. IAS 12.15 ff.

der Steuer auf unter 15 % nicht unwahrscheinlich ist, steigt in diesen Fällen das Risiko, dass eine Top-Up Tax erhoben wird.¹⁶⁴

4.1.2.2 Anreize über die Quellensteuer

Eine weitere Möglichkeit der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung ist die Setzung von Anreizen über die Quellensteuer.¹⁶⁵ Die Quellensteuer ist eine Steuer, die Quellenländer auf verschiedene Formen von Einkünften, wie z. B. Dividenden, Zinsen, Lizzenzen und Honorare erheben. Es handelt sich hierbei um eine Besonderheit bei der beschränkten Steuerpflicht, bei der die Steuer durch den im Inland ansässigen Vergütungsschuldner einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird. Dies erfolgt in der Regel dann, wenn der Steuerpflichtige im Inland über keinen festen Zugriffspunkt für Besteuerungszwecke wie z. B. ein Grundstück oder eine Betriebsstätte verfügt, welcher als Sicherheit für die entstehenden Steueransprüche dienen könnte. Für den Quellenstaat bietet dieses Verfahren den direkten Zugriff auf Geldflüsse, aus denen die Steuer des beschränkt Steuerpflichtigen gezahlt werden soll. Dies kann als Vorteil betrachtet werden.¹⁶⁶

Im Bereich der Forschung und Entwicklung ist ein klassischer Fall die Quellensteuer auf Lizenzzahlungen an ausländische Empfänger, die im Inland beschränkt steuerpflichtig sind. Um diesen ausländischen Investoren entsprechende steuerliche Anreize zu setzen, bieten einige Länder die Möglichkeit der Reduzierung der Quellensteuer. Diese wird oft stark reduziert oder sogar auf null herabgesetzt.¹⁶⁷ Da die GloBE Model Rules, wie in Kapitel 2.3.2 beschrieben, die Mindeststeuer pro Land berechnen, in dem der multinationale Konzern Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten hat, wirken sich die Regelungen nicht direkt auf die passiven Einkommensströme und die damit einhergehenden

164 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 139

165 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 41

166 Vgl. Frotscher, 2020, S. 349, Rn. 912

167 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 41; UNCTAD, 2022, S. 140

de Quellensteuer aus, da keine Constituent Entity im Inland besteht.¹⁶⁸ Gleichwohl beziehen die GloBE Model Rules grundsätzlich alle Arten von passiven Einkünften in die Berechnung des GloBE Income mit ein.¹⁶⁹ Ebenfalls wird die im Quellenstaat gezahlte Quellensteuer in der Berechnung der Covered Taxes berücksichtigt.¹⁷⁰ Folglich wird also das GloBE Income erhöht, während die Covered Taxes aufgrund der existierenden niedrigen oder nicht existierenden Quellensteuer nur unwesentlich oder gar nicht erhöht werden. In Abhängigkeit vom Steuersatz im Sitzland des Empfängers und dem Anteil der betreffenden passiven Einkünfte im gesamten GloBE Income des Empfängers kann sich die Effective Tax Rate unter den vereinbarten Mindeststeuersatz von 15 % senken. Eine Top-Up Tax würde dann im Land des Empfängers oder auf Ebene der Ultimate Parent Entity erhoben werden, sodass die Vorteile aus der reduzierten Quellensteuer aufgehoben werden würden. Andererseits könnte eine, wenn auch nur geringe, Quellensteuer dazu beitragen eine Effective Tax Rate von 15 % zu erreichen. Wenn z. B. im Empfängerland eine Steuer von 10 % erhoben wird, könnten zusätzlich 5 % Quellensteuer die gesamte Effective Tax Rate auf 15 % anheben, sodass dann keine weitere Top-Up Tax erhoben werden würde.¹⁷¹

Die Quellensteuer betreffend könnte demnach je nach der Konstellation der Steuersätze im Quellenstaat und Wohnsitzstaat eine gewisse Flexibilität bei der Ausgestaltung der steuerlichen Anreize sinnvoll sein. Hierbei ist zu prüfen, inwieweit eine solche Flexibilität umsetzbar ist. Insbesondere in grenzüberschreitenden Fällen könnte eine nötige Flexibilität durch bestehende Doppelbesteuerungsabkommen eingegrenzt werden.¹⁷²

168 Vgl. UNCTAD, 2022, S. 140

169 Ausgenommen sind z. B. kurzfristige Portfoliodividenden. Siehe Art 3.2.1. i. V. m. Art 10.1.1. „Excluded Dividends“

170 Vgl. Art. 4.2.1. BSt. c GloBE Model Rules

171 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 41

172 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 41

4.1.2.3 IP-Box-Regime

IP-Box-Regimes schaffen einen steuerlichen Anreiz durch eine Präferenzbesteuerung von Einkünften aus Rechten des geistigen Eigentums (z. B. Patenten). Sie wurden bereits in der Vergangenheit von vielen Ländern genutzt, um ausländische Investoren anzuziehen. Daher wurde im Rahmen des BEPS Action Point 5¹⁷³ bereits ein gesonderter Fokus auf die IP-Box-Regimes gelegt. In diesem Zuge wurde eine grundsätzliche Klassifizierung in „schädliche“ und „nicht schädliche IP-Box-Regimes“ vorgenommen und die Ergebnisse durch die OECD veröffentlicht.¹⁷⁴ Innerhalb der GloBE Model Rules gibt es hingegen keine ausdrücklichen Regelungen betreffend IP-Box-Regimes. Da IP-Box-Regimes einen geringen Steuersatz auf Einnahmen bieten, ist im Grundsatz zu erwarten, dass die Auswirkung des Anreizes bei der Berechnung der Effective Tax Rate begrenzt oder neutralisiert wird, sofern sie für ein multinationales Unternehmen in einem bestimmten Land zu einer gesamt Effective Tax Rate unter 15 % führen. Die Kompatibilität des IP-Box-Regimes mit BEPS Action Point 5 ist nicht von Relevanz. Die Wirkung kann allerdings von den genauen Tätigkeiten der Unternehmenseinheit beeinflusst werden. Erzielt diese z. B. in erheblichem Maße Einkünfte aus anderen Geschäftstätigkeiten, die mit einem Regelsteuersatz über 15 % besteuert werden, so kann die Gesamt-Effective Tax Rate durch die Verwässerung des Effekts aus dem IP-Box-Regime über 15 % liegen, selbst wenn der steuerliche Anreiz einem Steuersatz von weniger als 15 % vorsieht.¹⁷⁵

Die GloBE-Model Rules beinhalten mit der Substance Based Income Exclusion¹⁷⁶ allerdings eine Ausnahme für substanzbasiertes Einkommen, die einen positiven Einfluss auf das Ergebnis der Berechnung der Effective Tax Rate bei den „nicht schädlichen“ IP-Box-Regimes hat. Voraussetzung für die Nexus-konformen IP-Box-Regimes des BEPS

173 Vgl. OECD, 2015b

174 Vgl. OECD, Dataset Intellectual Property Regimes, 2022b

175 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 43; UNCTAD, 2022, S. 141

176 Vgl. Art. 5.3. der GloBE Model Rules

Action Point 5 ist, dass tatsächlich substantielle Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten stattfinden müssen. Liegen der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit entsprechende Kosten für Personal und materielle Vermögensgegenstände zu Grunde, so kommt es also zu einer Abschirmwirkung in Bezug auf das IP-Box-Regime durch die Substance Based Income Exclusion innerhalb der GloBE Model Rules.¹⁷⁷

Ob und wie weit die GloBE Model Rules eine Auswirkung auf bestehende IP-Box-Regimes haben, hängt von einer Reihe von Faktoren ab. Hierzu gehören die lokalen Steuersätze, als auch die Steuersätze des jeweiligen IP-Box-Regimes, den genauen Tätigkeiten und den daraus erzielten Einkünften des multinationalen Unternehmens in dem betreffenden Land, sowie den mit der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit verbundenen Kosten für Personal und materielle Vermögensgegenstände.¹⁷⁸

4.2 Analyse in Bezug auf die bestehenden Modelle der Steuergutschriften in ausgewählten Ländern

Bei genauerer Betrachtung der oben beschriebenen Möglichkeiten der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung lässt sich erkennen, dass insbesondere die output-orientierten Anreize durch die Implementierung der globalen Mindeststeuer je nach Einkünfte-Mix schnell an Wirkung verlieren können. Gleiches gilt für den erhöhten Betriebsausgabenabzug oder das Aktivierungsverbot selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände im Bereich der input-orientierten Anreize. Andere input-orientierte Anreize wie Sonderabschreibungen und beschleunigte Abschreibungen haben hingegen keinerlei Auswirkungen im Rahmen der Berechnung der Effective Tax Rate, da neben den laufenden Steuern auch die latenten Steuern einbezogen werden und letztere einen ausgleichenden Effekt erzeugen. Bei den Steuergut-

177 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 43; UNCTAD, 2022, S. 141

178 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 43; UNCTAD, 2022, S. 141

schriften hingegen gibt es ein weites Spektrum, sodass je nach Gestaltung das Einkommen erhöht oder der Steueraufwand reduziert wird. Im Folgenden erfolgt eine exemplarische Analyse verschiedener länderspezifischer Modelle der Steuergutschriften und ihrer Wirkungsweise im Rahmen der Berechnung der globalen Mindeststeuer.

4.2.1 Deutschland

In Deutschland trat am 1. Januar 2020 das Forschungszulagengesetz (FZulG) in Kraft, welches durch ein BMF-Schreiben¹⁷⁹ ergänzt wird. Hiermit wurde eine steuerliche Forschungszulage implementiert, die rechtsform- und gewinnunabhängig für Projekte der Grundlagenforschung, der industriellen Forschung oder der experimentellen Entwicklung gewährt wird und sowohl von unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden kann, sofern keine Befreiung von der Besteuerung vorliegt.¹⁸⁰ Basis für die Berechnung der Forschungszulage ist die Höhe der Personalkosten des in dem Forschungs- und Entwicklungsvorhaben beschäftigten Personal. Die maximale Förderungshöhe beträgt 25 % der Bemessungsgrundlage i. H. v. EUR 4 Mio., sodass maximal eine Forschungszulage i. H. v. EUR 1 Mio. pro Jahr gewährt wird. Zu beachten ist, dass neben den eigenen Forschungstätigkeiten auch die Förderung der Auftragsforschung i. H. v. 60 % der angefallenen Personalkosten möglich ist, wobei hier allein der Auftraggeber förderberechtigt ist.¹⁸¹

Der Anspruch auf die Forschungszulage entsteht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen beim Anspruchsberechtigen für die Forschung entstanden sind.¹⁸² Die Beantragung erfolgt in einem zweistufigen Verfahren. Im ersten Schritt beurteilt die Bescheinigungsstelle Forschungszulage die Begünstigungs-

179 BMF Schreiben vom 7. Februar 2023, IV C 3 – S 2020/22/10007 :003

180 Vgl. § 1 i. V. m. §2 FZulG

181 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 15, Rn. 50; Bundesministerium der Finanzen, 2023

182 Vgl. § 4 I S. 2 FZulG

fähigkeit des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens dem Grunde nach. Im zweiten Schritt wird die Forschungszulage nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen für das begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben entstanden sind, beim für die Veranlagung zuständigen Finanzamt beantragt. Die Auszahlung der Forschungszulage erfolgt dann allerdings nicht sofort, sondern wird im Rahmen der nächsten erstmaligen Festsetzung von Einkommen- und Körperschaftsteuer vollständig auf die festgesetzte Steuer angerechnet. Sollte nach erfolgter Anrechnung ein Überschuss verbleiben, wird dieser als Einkommen- oder Körperschaftsteuer ausgezahlt.¹⁸³ Die Forschungszulage erhöht das zu versteuernde Einkommen nicht.¹⁸⁴

Der Anspruch auf die Forschungszulage entsteht also in dem Jahr, in dem die Kosten entstanden sind und wird grundsätzlich nach entsprechender Beantragung im Rahmen der nächsten erstmaligen Festsetzung von Einkommen- und Körperschaftsteuer verrechnet bzw. ausgezahlt. Da die allgemeine Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre beträgt, ist also davon auszugehen, dass die Voraussetzungen eines Qualified Refundable Tax Credits erfüllt sind und folglich die Forschungszulage dem GloBE Income hinzugerechnet wird. Da die Forschungszulage für Zwecke der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als steuerfrei gilt¹⁸⁵, ist zu erwarten, dass sich das Ergebnis der Effective Tax Rate durch die Forschungszulage leicht reduziert.

4.2.2 Frankreich

Frankreich fördert die Forschung und Entwicklung bereits seit dem Jahr 1983 durch Steuergutschriften („Crédit d’Impôt Recherche“, kurz

¹⁸³ Vgl. BMF-Schreiben v. 7.02.2023 IV C 3 – S 2020/22/10007 :003, BStBl 2023 I S. 364, Rz. 199ff.

¹⁸⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 7.02.2023 IV C 3 – S 2020/22/10007 :003, BStBl 2023 I S. 364, Rz. 284ff.

¹⁸⁵ Umkehrschluss aus § 12 Nummer 3 EStG

„CIR“).¹⁸⁶ Die Förderung erfolgt rechtsformunabhängig an gewerblich tätige Unternehmen, an freiberuflich Tätige sowie an Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft, sofern Forschungstätigkeiten im Bereich der wissenschaftlichen und technischen Grundlagenforschung, der angewandten Forschung sowie der experimentellen Entwicklung ausgeführt werden und die Forschungsaktivitäten innerhalb der EU bzw. dem EWR stattfinden. Förderfähig sind Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Forschungszweck stehen. Hierzu gehören z. B. Abschreibungen, Leasingausgaben und Personalausgaben für die Forscher und technische Mitarbeiter, die unmittelbar und ausschließlich für das Forschungsprojekt tätig waren. Zudem können Gemeinkosten pauschal angesetzt werden. Ebenfalls förderfähig ist die Auftragsforschung bis zu einer Höhe von EUR 2 Mio. pro Jahr bei Vergabe an öffentliche Förderungseinrichtungen, technische Zentren, Hochschulen, Stiftungseinrichtungen oder zugelassene private Einrichtungen. Die Steuergutschrift beträgt i. d. R. 30 % der begünstigten Aufwendungen bis zu einer Höhe von EUR 100 Mio. In den Überseedepartments erhöht sich der Betrag auf 50 % der begünstigten Aufwendungen. Übersteigen die Aufwendungen den Betrag von EUR 100 Mio., so reduziert sich die Steuergutschrift auf 5 % für die den Betrag von EUR 100 Mio. übersteigenden Aufwendungen sowohl für die Republik Frankreich als auch die Überseedepartments. Die Steuergutschrift wird verfahrensrechtlich auf die Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer des Wirtschaftsjahres angerechnet, in dem die förderfähigen Aufwendungen entstanden sind. Verbleibt nach Anrechnung ein Teilbetrag der Steuergutschrift, so kann dieser Anrechnungsbetrag bis zu drei Jahre vorgetragen werden. Sollte auch am Ende des Dreijahreszeitraums noch eine Steuergutschrift verbleiben, wird der Restbetrag ausgezahlt. Eine sofortige Auszahlung kann zudem durch kleine und mittelständische Unternehmen sowie junge innovative Unternehmen beantragt werden. Weiterhin kann die sofortige Auszahlung im Insolvenzfall be-

186 Vgl. OECD, 2022e

antragt werden.¹⁸⁷ Die Steuergutschrift führt nicht zu einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens.¹⁸⁸

Der Anspruch auf die CIR entsteht in dem Jahr, in dem die Kosten für die Forschung und Entwicklung entstanden sind. Da sie spätestens im vierten Jahr ausgezahlt wird, ist davon auszugehen, dass sie die Voraussetzungen eines Qualified Refundable Tax Credits erfüllt und sie folglich dem GloBE Income hinzugerechnet wird. Da die CIR für Zwecke der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als steuerfrei gilt, ist zu erwarten, dass sich das Ergebnis der Effective Tax Rate durch die CIR leicht reduziert.

4.2.3 Irland

In Irland werden Steuergutschriften für Unternehmen gewährt, die in Irland der Körperschaftsteuer unterliegen. Zudem muss die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im eigenen Unternehmen innerhalb des europäischen Wirtschaftsraums oder Großbritannien erfolgen und darf nicht bereits in einem anderen Land für Steuerminderungen in Frage kommen. Begünstigt sind die Forschung und Entwicklungstätigkeiten in den Bereichen der wissenschaftlichen und technischen Grundlagenforschung, der praktischen Forschung zur Gewinnung wissenschaftlicher Kenntnisse mit Bezug auf praktische Anwendungen sowie experimentelle Entwicklung.¹⁸⁹ Förderfähige Aufwendungen sind z. B. Löhne, Abschreibungen auf Anlagen und Maschinen sowie zugehörige Gemeinkosten und Kosten für die Nutzung von Patenten.¹⁹⁰ Die Steuergutschrift erfolgt i. H. v. 25 % der begünstigten Aufwendungen für den Bereich Forschung und Entwicklung.¹⁹¹ Zu beachten ist, dass Auftragsforschung nur im eingeschränkten Rahmen gefördert wird.

¹⁸⁷ Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 13, Rn. 46; République Francaise, 2023

¹⁸⁸ Vgl. OECD, 2022e

¹⁸⁹ Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 14 f., Rn. 47; Revenue Commissioners, 2023, S. 6 ff.

¹⁹⁰ Vgl. Revenue Commissioners, 2023, S. 33 ff.

¹⁹¹ Vgl. Revenue Commissioners, 2023, S. 7.

Hier werden lediglich 15 % der angefallenen Kosten bei der Berechnung der Steuergutschrift berücksichtigt.¹⁹² Die Antragstellung muss innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Aufwendungen für die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten entstanden sind, erfolgen.¹⁹³ Verfahrensrechtlich wird die Steuergutschrift auf die Körperschaftsteuer angerechnet. Sollte nach Anrechnung ein Restbetrag übrigbleiben, kann dieser auf das Vorjahr zurückgetragen oder auf zwei Folgejahre vorgetragen werden. Weiterhin ist ein Antrag auf Auszahlung der verbleibenden Steuergutschrift ebenfalls möglich.¹⁹⁴ Die Steuergutschrift führt nicht zu einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens.¹⁹⁵

Der Anspruch auf die Steuergutschrift entsteht in dem Jahr, in dem die Kosten für die Forschung und Entwicklung entstanden sind. Die Steuergutschrift ist grundsätzlich mit der Körperschaftsteuer verrechenbar. Es besteht zu Gunsten des Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Auszahlung. Aufgrund des Vorhandenseins des Wahlrechts ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen eines Qualified Refundable Tax Credits erfüllt sind und folglich dem GloBE Income hinzugerechnet wird. Wie in Kapitel 4.1.1.1 beschrieben, ist die tatsächliche Ausübung des Wahlrechts nicht von Relevanz. Da die Steuergutschrift für Zwecke der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als steuerfrei gilt, ist zu erwarten, dass sich das Ergebnis der Effective Tax Rate durch die Steuergutschrift leicht reduziert.

4.2.4 Niederlande

Die Niederlande verfügen über ein Steueranreizprogramm („Wet Bevordering Speur- en ontwikkelingswerk“, kurz „WBSO“) für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen, welches einen Teil der Lohnkos-

192 Vgl. Revenue Commissioners, 2023, S. 47 ff.

193 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 14 f., Rn. 47; Revenue Commissioners, 2023, S. 6

194 Vgl. Revenue Commissioners, 2023, S. 9 ff.

195 Vgl. OECD, 2022f

ten sowie andere Kosten und Ausgaben, die mit Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im Zusammenhang stehen, ausgleichen soll.¹⁹⁶

Zu den begünstigten Forschungstätigkeiten gehören die wissenschaftliche und technische Forschung sowie die Entwicklung neuer Produkte oder Produktionsprozesse einschließlich vorhergehender Machbarkeitsstudien oder die Entwicklung neuer Software.¹⁹⁷ Dabei müssen die Unternehmen die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit selbst ausgeführt haben und die Arbeiten innerhalb der EU erfolgt sein.¹⁹⁸ Zu den förderfähigen Aufwendungen gehören z. B. Löhne und Gehälter des für die Forschung und Entwicklung eingesetzten Personals und sonstige zurechenbare Aufwendungen. Dabei wird nur ein Fünftel der Personalaufwendungen berücksichtigt, wenn die Personalkosten EUR 1 Mio. übersteigen. Weiterhin müssen sich die Aufwendungen auf den Erwerb von neuen, niemals zuvor genutzten Betriebsvermögen beziehen.¹⁹⁹ Die Kürzung der Lohnsteuer beträgt 32 % auf die ersten EUR 350.000 der Bemessungsgrundlage und 16 % auf den übersteigenden Betrag. Sollte es sich um ein neu gegründetes Unternehmen handeln, welches im Bereich der Entwicklung technischer Produkte tätig ist, wird der Satz auf 40 % erhöht. Neu bedeutet in diesem Zusammenhang, dass das Unternehmen noch keine fünf Jahre steuerpflichtig ist und die Lohnsteuerkürzung für maximal ein Jahr in Anspruch genommen wurde.²⁰⁰ Die Steuergutschrift wird grundsätzlich nur für zukünftige Forschungsaktivitäten gewährt, weshalb die Antragstellung stets vor Beginn der Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten erfolgen muss. Nicht von Bedeutung ist hierbei, ob es sich um neue Projekte oder um Projekte handelt, für die bereits in der Vergangenheit Steuergutschriften gewährt wurden.²⁰¹ Ab dem Zeitpunkt der Bewilligung

196 Vgl. Netherlands Enterprise Agency, 2023, S. 4

197 Vgl. Netherlands Enterprise Agency, 2023, S. 14

198 Vgl. Netherlands Enterprise Agency, 2023, S. 15

199 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 14, Rn. 48; Netherlands Enterprise Agency, 2023, S. 16 ff.

200 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 14, Rn. 48; Netherlands Enterprise Agency, 2023, S. 24 ff.

201 Vgl. Netherlands Enterprise Agency, 2023, S. 4

der Steuergutschrift kann diese flexibel mit den künftigen Lohnsteuerzahlungen verrechnet werden. Allerdings darf der Abzug nicht dazu führen, dass die zu zahlende Lohnsteuer auf weniger als Null reduziert wird.²⁰² Gleichzeitig erhöht die erhaltene Steuergutschrift das zu versteuernde Einkommen.²⁰³

Der Anspruch auf die niederländische Steuergutschrift entsteht mit der Bewilligung der Steuergutschrift durch die niederländischen Behörden. Diese mit künftigen Lohnsteuerzahlungen und nicht mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer verrechneten Gutschriften sind für die Qualifizierung als Qualified Refundable Tax Credit nicht von Nachteil, da die GloBE Model Rules auch eine Verrechnung mit anderen Steuern zulässt.²⁰⁴ Da die Steuergutschrift für Zwecke der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bereits mit einbezogen wurde, ist keine weitere Auswirkung auf das Ergebnis der Effective Tax Rate für die globale Mindeststeuer zu erwarten.

4.2.5 Schweiz

Die Schweiz gehört weltweit zu den führenden Ländern im Bereich der Forschung und Entwicklung. Im Jahr 2022 waren von den Top 2500 Forschungsunternehmen 54 in der Schweiz ansässig. Im Vergleich dazu waren in der gesamten EU 361 Forschungsunternehmen ansässig.²⁰⁵ Dennoch verfügte die Schweiz bis zum 1. Januar 2020 nicht über eine steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung. Diese dann eingeführte Förderung umfasst einen zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsausgaben sowie ein IP-Box-Regime. Steuergutschriften sind hingegen nicht vorgesehen.²⁰⁶ Vor dem Hintergrund der in der Schweiz geplanten Umsetzung der globalen Mindeststeuer bleibt jedoch abzuwarten, ob Steuergutschriften zukünftig als Teil der steu-

202 Vgl. Netherlands Enterprise Agency, 2023, S. 37

203 Vgl. OECD, 2022g

204 Siehe Ausführungen in Kapitel 4.I.I.1

205 Vgl. Grassano, et al., 2022, S. 2

206 Vgl. KPMG, 2021, S. 10

4.2 Analyse der Steuergutschriften in ausgewählten Ländern

erlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung implementiert werden.²⁰⁷

4.2.6 USA

In den USA existieren diverse Arten der Steuergutschriften, die in Section 38 des Internal Revenue Code (im Folgenden „IRC“) geregelt werden. Im Bereich der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung existieren z. B. der Research Credit in Höhe von 20 % der förderungsfähigen Aufwendungen zur Förderung eigener Forschungstätigkeit sowie der Auftragsforschung²⁰⁸ oder der Orphan Drug Credit in Höhe von 25 % der förderungsfähigen Aufwendungen für die Förderung klinischer Studien zur Entwicklung von Medikamenten für seltene Krankheiten²⁰⁹. Wobei nicht beide Steuergutschriften für dasselbe Forschungs- und Entwicklungsvorhaben beantragt werden können. Die Steuergutschriften sind grundsätzlich mit der sich auf Bundesebene ergebenen Steuerschuld, der State Tax, des laufenden Jahres zu verrechnen. Nicht genutzte Steuergutschriften können ein Jahr zurück- oder 20 Jahre vorgetragen werden.²¹⁰

Neben den Steuergutschriften auf Bundesebene bieten auch diverse US-Bundesstaaten Steuergutschriften als Steueranreize an. Die Regelungen der Bundesstaaten sind dabei oft an den Regelungen des IRS angelehnt, wobei einige Bundesstaaten abweichende Modelle anbieten.²¹¹

Der Anspruch auf die Steuergutschrift entsteht in dem Jahr, in dem die Kosten für die Forschung und Entwicklung entstanden sind. Nach den Grundregeln des IRC besteht lediglich die Möglichkeit der Verrechnung, nicht aber die Möglichkeit der Auszahlung. Insofern dürfte die Steuergutschrift also nur als Qualified Refundable Tax Credit gelten, da sie innerhalb von vier Jahren mit der Steuerschuld auf Bundes-

207 Vgl. Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, 2023; Berndt, et al., 2022, S. 179

208 Vgl. IRC Section 41

209 Vgl. IRC Section 45C

210 Vgl. IRC Section 39

211 Vgl. KBKG, 2023

ebene verrechnet werden kann. Beträge, die erst in späteren Jahren verrechnet werden, gelten nach Definition der GloBE Model Rules als Non-Qualified Refundable Tax Credits. Da nach geltendem Recht allerdings auch keine Möglichkeit der Übertragung der Steuergutschrift besteht, kann auch keine Klassifizierung als Qualified Marketable Transferable Tax Credit erfolgen, sodass die Steuergutschrift im Falle der Verrechnung ab dem fünften Jahr als Reduzierung der Covered Taxes gelten würde und dementsprechend das Ergebnis der Effective Tax Rate reduziert. Wenn die Steuergutschrift in der Konzernbuchhaltung bisher als Ertrag verbucht worden ist, ist eine zusätzliche Korrektur zur Vermeidung der doppelten Beeinflussung des Ergebnisses der Effective Tax Rate durch die Steuergutschrift vorzunehmen.

4.2.7 Chile

In Chile wird der Bereich der Forschung und Entwicklung durch Steuergutschriften auf die Körperschaftsteuer gefördert. Dabei sind zwei Arten der Forschung- und Entwicklung förderfähig. Forschungs- und Entwicklungsverträge, die mit einem registrierten Forschungszentrum abgeschlossen wurden sowie eigenständig durchgeführte Forschungs- und Entwicklungsprojekte. Die Förderhöhe beträgt 100 % der für das zertifizierte Forschungsvorhaben getätigten Ausgaben bzw. der laufenden Ausgaben und die jährlichen Abschreibungsquote für im Rahmen des Forschungs- und Entwicklungsprojekts erworbenen Sachanlagen. Von dieser Kostenbasis können 35 % als Steuergutschrift abgezogen werden. Die verbleibenden 65 % werden als Betriebsausgaben berücksichtigt. Die Ausgaben müssen mit eigenen Geldern getötigt werden und dürfen nicht bereits mit öffentlichen Geldern finanziert worden sein. Wenn die Steuergutschriften die zu zahlende Körperschaftsteuer übersteigt, können überschüssige Beträge bis zum vollständigen Ver-

4.2 Analyse der Steuergutschriften in ausgewählten Ländern

brauch der Steuergutschrift vorgetragen werden.²¹² Die Steuergutschrift führt nicht zu einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens.²¹³

Der Anspruch auf die Steuergutschrift entsteht in dem Jahr, in dem die Kosten für die Forschung und Entwicklung entstanden sind und wird dann bis zum vollständigen Verbrauch gegen die Körperschaftsteuer verrechnet. Eine Auszahlungsmöglichkeit besteht nicht. Zudem besteht keine Möglichkeit der Übertragung der Steuergutschrift. Wie auch bei der Steuergutschrift der USA dürfte die Steuergutschrift in Chile nur insoweit als Qualified Refundable Tax Credit gelten, als sie innerhalb von vier Jahren mit der Steuerschuld verrechnet werden kann. Beträge, die ab dem fünften Jahr verrechnet werden, gelten insoweit als Reduzierung der Covered Taxes und reduzieren entsprechend das Ergebnis der Effective Tax Rate durch die Veränderung des Nenners. Wurde die Steuergutschrift in der Konzernbuchhaltung bisher als Ertrag verbucht, wird auch hier eine zusätzliche Korrektur notwendig, um zu vermeiden, dass die Steuergutschrift doppelt das Ergebnis der Effective Tax Rate beeinflusst.

212 Vgl. EY, 2023, S. 57 ff.

213 Vgl. OECD, 2022d

