

## 6 Schlussbetrachtung

Das von der internationalen Staatengemeinschaft entwickelte Regelwerk zur globalen Mindeststeuer ist in vielfacher Sicht eine Steuerinnovation und ein wichtiger Meilenstein auf dem Weg zu einem wirksamen und fairen System der Gewinnbesteuerung.<sup>262</sup> Ähnliche Bemühungen gibt es bereits seit den 1980er Jahren durch die europäische Kommission in Bezug auf die Idee einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, welche nach wie vor zu keinem Abschluss gekommen ist. Dies verdeutlicht die beeindruckende Geschwindigkeit, mit welcher die internationalen Abkommen rund um die globale Mindeststeuer entstanden sind.<sup>263</sup> Es bleibt jedoch abzuwarten, ob das Problem der oft praktizierten Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerrländer und der damit verbundene Steuerwettbewerb durch die jetzt erfolgte internationale Zusammenarbeit diverser Länder behoben werden kann oder, ob es sich vielmehr um ein weitaus komplexeres und ernsthaftes politisches Problem handelt. So deuten zumindest die aufwendigen Regelungen für Steuergutschriften und der Ausnahmeregelung Substance Based Income Exclusion darauf hin, dass diverse Länder vorwiegend aus nationalem Eigeninteresse heraus handeln.<sup>264</sup>

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang auch, wie sich die Formulierungen bzgl. des Zwecks von Pillar II im Laufe der Zeit verändert haben. Stand zunächst die Eindämmung des Steuerwettbewerbs im Fokus, so scheint der Fokus derzeit darauf zu liegen, dass die Ge-

---

262 Vgl. Fehling, 2023, S. 185

263 Vgl. Cui, 2022, S. 36; Bünning & Möser, 2011, S. 2647

264 Cui, 2022, S. 36

winne multinationaler Unternehmen irgendwo auf der Welt mit einem Mindeststeuersatz besteuert werden. Die Formulierungen schließen einander nicht aus, verdeutlichen aber gleichzeitig die Verlagerung des Schwerpunktes. Betrachtet man nun die GloBE Model Rules genauer, so stellt sich durchaus die Frage, inwieweit sie den Sinn einer Untergrenze für den Steuerwettbewerb, die Erhöhung der Einnahmen oder die Sicherstellung der Besteuerung der Gewinne multinationaler Unternehmen erreichen werden.<sup>265</sup> Liegt der Fokus mehr und mehr auf der Besteuerung der weniger substanzbasierten Einkünfte aus immateriellen Vermögensgegenständen statt auf der generellen Besteuerung sämtlicher Einkünfte. Zu beachten sind in diesem Zusammenhang auch die jüngst mit Veröffentlichung der beiden Administrative Guidance<sup>266</sup> getroffenen Konkretisierungen hinsichtlich der Regelungen zur Substance Based Income Exclusion<sup>267</sup> oder die Erweiterung der Regelungen zu den Steuergutschriften um die Tatbestände der Übertragbarkeit und Marktfähigkeit.<sup>268</sup>

Auch bleibt abzuwarten, ob die notwendige kritische Masse für die flächendeckende Umsetzung der globalen Mindeststeuer erreicht wurde oder wird. Gibt es doch seitens China bisher keinerlei Bestrebungen zur Umsetzung und haben sich auch die USA gegen die Implementierung der globalen Mindeststeuer und für die Implementierung einer eigenen Mindeststeuer im Rahmen des Inflation Reduction Acts entschieden.<sup>269</sup> Hier muss beobachtet werden, wie sich diese Mindeststeuer der USA in das Umfeld mit der globalen Mindeststeuer des Pillar II einfügt.<sup>270</sup>

Betrachtet man die globalen Regelungen in Bezug auf die Verfügbarkeit und den Umfang der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung, wird klar, dass die verschiedenen Länder die Existenz der GloBE Model Rules noch nicht in der Art wahrgenommen haben,

265 Vgl. Perry, 2023, S. 28

266 OECD, 2023c; OECD, 2023d

267 Siehe Ausführungen in Kapitel 2.3.2

268 Siehe Ausführungen in Kapitel 4.1.1.1

269 Vgl. IRS, 2022

270 Vgl. Linn & Maywald, 2022, S. 276

dass sie zu einer Eingrenzung der Wirksamkeit der steuerlichen Anreize führen wird. So haben in 2022 diverse Länder den Umfang oder die Verfügbarkeit der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung erweitert. Zu diesen Ländern zählen Zypern, Frankreich, Finnland, China oder Japan.<sup>271</sup>

Schlussendlich ist der durch das BEPS-Projekt geschaffene weltweite Dialog und die Einigung auf eine globale Mindeststeuer mit dem Ziel der gerechteren Verteilung des globales Körperschaftsteueraufkommens ein wichtiger Schritt zur Modernisierung des internationalen Steuerrechts und durchaus zu begrüßen.<sup>272</sup> Sie ist eine grundsätzlich überzeugende Idee und lässt sich als konsequente Fortführung der Welteinkommensbesteuerung im Ansässigkeitsstaat verstehen, welche die Abschirmwirkung juristischer Personen durchbricht, um eine zeitnahe Mindestbesteuerung der Gewinne sicherzustellen.<sup>273</sup> Allerdings stellt sich noch die Frage, ob das Modell in der Realität tatsächlich den gewünschten Erfolg bringen wird. Ist es doch hinreichend komplex und wird dadurch hohe Kosten für die Unternehmen und die Finanzverwaltungen mit sich bringen. Zudem ist der sich ergebene effektive Steuersatz nur in Grenzen vergleichbar, weil die GloBE Model Rules verschiedene Ausnahmen beinhalten. Hierzu zählen die verschiedenen Steuergutschriften oder die Substance Based Income Exclusion, die dazu führen dürften, dass das Modell des IP-Box Regimes auch weiterhin dazu dienen kann die Steuerlast multinationaler Unternehmensgruppen zu reduzieren. Klar wird, dass weder der globale Steuerwettbewerb noch die Möglichkeit der Verwendung von steuerlichen Anreizen zur Incentivierung von bestimmten Geschäftsbereichen, wie z. B. die Forschung und Entwicklung, vollständig eingegrenzt wird, sondern vielmehr einige Rahmenbedingungen geschaffen wurden, um eine gewisse Untergrenze festzuschreiben.

---

271 Vgl. OECD, 2023b, S. 17

272 Vgl. Perry, 2023, S. 34

273 Vgl. Valta, 2022, S. 306

