

YOUNG ACADEMICS

Internationales
Steuerrecht
3

Sandra Wolf

Die Wirkungsweise der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung innerhalb der GloBE Model Rules



YOUNG ACADEMICS

Internationales Steuerrecht | 3

Herausgegeben von
Prof. Dr. Gerrit Frotscher

Sandra Wolf

Die Wirkungsweise der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung innerhalb der GloBE Model Rules

Mit einem Vorwort von Dr. Stefan Greil

Tectum Verlag

Sandra Wolf

Die Wirkungsweise der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung
innerhalb der GloBE Model Rules

Young Academics: Internationales Steuerrecht; Bd. 3

© Tectum – ein Verlag in der Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2024

ISBN 978-3-68900-083-7

ePDF 978-3-68900-084-4

ISSN 2941-9972

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783689000844>

Gesamtverantwortung für Herstellung
bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG



Onlineversion
Tectum eLibrary

Alle Rechte vorbehalten

Besuchen Sie uns im Internet
www.tectum-verlag.de

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Angaben
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung
4.0 International Lizenz.

Vorwort

Mit der Einigung im Oktober 2021 von seinerzeit 133 von insgesamt 139 Staaten des Inclusive Framework on BEPS auf die sog. Zwei-Säulen-Lösung wurde ein Ziel zur Adressierung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung auf politischer Ebene erreicht. Die Säule 2 umfasst neben der sog. Subject-to-tax-rule die Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung. Hierzu hat die Europäische Kommission am 22.12.2021 einen Richtlinienentwurf vorgelegt, mit dem die Mindestbesteuerungsregelungen in der EU einheitlich eingeführt werden sollten. Nachdem letzte politische Hürden überwunden wurden, haben die EU-Mitgliedstaaten die Richtlinie (EU) 2022/2523 vom 15.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl.EU L 328/1 v. 22.12.2022; MinBestRL) einstimmig angenommen. Ein Jahr später, am 27.12.2023, wurde in Deutschland das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen im BGBl. veröffentlicht. Dadurch ist in Deutschland die globale Mindestbesteuerung in nationales Recht implementiert worden.

Das damit verbundene Ziel ist es, dass ein Mindestbesteuerungsniveau von (international tätigen) Unternehmensgruppen erreicht und der steuerliche Wettbewerb der Staaten unterhalb eines bestimmten Besteuerungsniveaus eingedämmt wird. Hieraus können sich u. a. auch Konsequenzen für die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung ergeben. Die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung kann sich als Standortvorteil erweisen und stellt eine Möglichkeit dar, um Investitionen im Inland zu fördern. Fraglich ist, ob die Mindest-

steuer dem nun entgegensteht. Demzufolge galt und gilt es, die Auswirkungen von verschiedenen Maßnahmen der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung innerhalb der globalen Mindeststeuer zu analysieren.

So umfasst die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung verschiedene Input- und Output-orientierte Anreize. Hierzu zählen z. B. Steuerbefreiungen, IP-Box-Regime, Sonderabschreibungen oder Steuergutschriften. Insbesondere Steuergutschriften bieten ein weites Spektrum und sind für die Mindestbesteuerung von erheblicher Bedeutung. Im Rahmen dieser wird im Grundsatz zwischen anerkannten und nicht anerkannten steuerlichen Zulagen (sog. Qualified Refundable Tax Credits und Non-Qualified Refundable Tax Credits) unterschieden, die zu unterschiedlichen Auswirkungen führen. Sie sind daher sowohl von den Staaten bei der Implementierung von steuerlicher Forschungs- und Entwicklungsförderung als auch von den Unternehmen bei deren Inanspruchnahme zu beachten, will man vermeiden, dass die Mindeststeuer das Ziel der Förderung konterkariert.

Die Verfasserin zeigt in der vorliegenden Arbeit u. a. die Bedeutung der Forschungs- und Entwicklungsförderung im internationalen Standortwettbewerb auf, verbindet die verschiedenen Möglichkeiten der Förderung mit der Mindestbesteuerung, legt die daraus folgende Wirkungsweise dar, fokussiert sich auf eine Länderanalyse in Bezug auf bestehende Modelle der Steuergutschriften und schließt mit einer kritischen Betrachtung. Sie arbeitet trotz des sehr anspruchsvollen Themas dieses in einer nachvollziehbaren und in sich konsistenten Struktur auf.

Die vorliegende Untersuchung gibt daher dem Rechtsanwender einen wertvollen und nachvollziehbaren Überblick und Eindruck von einer äußerst komplexen und aktuellen Materie.

Berlin, im Mai 2024
Dr. Stefan Greil

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Problemstellung	1
1.2	Zielsetzung und Gang der Untersuchung	3
2	Die globale Mindeststeuer	5
2.1	Die Entwicklung von Pillar II im Rahmen des BEPS-Projekts	5
2.2	Die Konzeption der globalen Mindeststeuer des Pillar II	8
2.3	Die Ermittlung und Erhebung der Mindeststeuer	9
2.3.1	Persönlicher Anwendungsbereich	10
2.3.2	Ermittlung der Effektive-Tax-Rate und der Top-Up Tax	11
2.3.3	Erhebung der Effektive-Tax-Rate und der Top-Up Tax	16
3	Die Bedeutung der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung im internationalen Standortwettbewerb	21
3.1	Die ordnungspolitische Begründung der staatlichen Förderung von Forschung und Entwicklung	21
3.2	Die Arten der Förderung von Forschung und Entwicklung	22
3.2.1	Die direkte Förderung	23

3.2.2 Die indirekte Förderung	24
3.3 Die Anreizfunktion der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung bei der Standortwahl	25
4 Die Wirkungsweise der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung im Rahmen der Berechnung der globalen Mindestbesteuerung	27
4.1 Berücksichtigung der steuerlichen Forschungsförderung bei der Ermittlung der Adjusted Covered Taxes und des GloBE Income	27
4.1.1 Input-Orientierte Anreize	28
4.1.1.1 Steuergutschriften	28
4.1.1.2 Erhöhter Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	36
4.1.1.3 Sonderabschreibungen	36
4.1.1.4 Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände	38
4.1.2 Output-orientierte Anreize	39
4.1.2.1 Steuerbefreiungsregelungen	39
4.1.2.2 Anreize über die Quellensteuer	40
4.1.2.3 IP-Box-Regime	42
4.2 Analyse in Bezug auf die bestehenden Modelle der Steuergutschriften in ausgewählten Ländern	43
4.2.1 Deutschland	44
4.2.2 Frankreich	45
4.2.3 Irland	47
4.2.4 Niederlande	48
4.2.5 Schweiz	50
4.2.6 USA	51
4.2.7 Chile	52

5 Kritische Betrachtung der Wirkungsweise von steuerlichen Incentives zur Förderung der Forschung und Entwicklung im Rahmen der Berechnung der globalen Mindeststeuer	55
5.1 Chancen und Risiken durch die Gestaltungsmöglichkeiten im Bereich der Steuergutschriften	55
5.2 IP-Box Regimes und das Zusammenspiel mit der Substance Based Income Exclusion	58
5.3 Der neutralisierende Effekt latenter Steuern bei der Ermittlung der Adjusted Covered Taxes	59
5.4 Tatbestandsmerkmal „effektiver Steuersatz in Höhe von 15 %“	61
5.5 Komplexität des Berechnungsmodells der globalen Mindeststeuer	62
5.6 Herausforderungen für Schwellen- und Entwicklungsländer	64
5.7 Würdigung	66
6 Schlussbetrachtung	73
Quellenverzeichnis	77

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Entwicklung der durchschnittlichen nominellen Körperschaftsteuersätze zwischen 2000 und 2023	5
Abbildung 2:	Schema der globalen Mindestbesteuerung	10
Abbildung 3:	Berechnung der Top-Up Tax	14
Abbildung 4:	Aufteilung der Top-Up Tax gemäß Untertaxed Profit (Payments) Rule	18
Abbildung 5:	Arten der Forschungs- und Entwicklungsförderung	23
Abbildung 6:	6Auswirkung eines Qualified und Non-Qualified Tax Credits innerhalb der GloBE ETR-Berechnung	31
Abbildung 7:	Klassifizierung von Tax Credits	35
Abbildung 8:	Auswirkung einer Sofortabschreibung innerhalb der GloBE Effective Tax Rate-Berechnung	38
Abbildung 9:	Die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung und ihre Auswirkungen innerhalb der GloBE Model Rules	67

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs Berater (Zeitschrift)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BGBI	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundesteuerblatt
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CbCR	Country-by-Country Reporting
CE	Constituent Entitie
CIR	Crédit d'Impôt Recherche (Forschungsförderung in Frankreich)
COVID 19	Coronavirus SARS-CoV-2
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
ETR	Effektive Tax Rate
EU	Europäische Union
EUR	Euro
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FuE	Forschung und Entwicklung
FZuLG	Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz)
G20	Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer
GloBE	Global Anti-Base Erosion
HGB	Handelsgesetzbuch
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer

Abkürzungsverzeichnis

IF	OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS
ifo	ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e. V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. H. v.	in Höhe von
IIR	Income Inclusion Rule
IP	Intellectual Property
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
i. S. d.	im Sinne des/der
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
Mio.	Million(en)
MNE	Multinational Enterprise
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax
Rn.	Randnummer
S.	Seite(n)
SOR	Switch Over Rule
STTR	Subject to Tax Rule
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
UPE	Ultimate Parent Entity
UTPR	Undertaxed Profits (Payment) Rule
USC	United States Code
vgl.	vergleiche
WBSO	Wet Bevordering Speur- en ontwikkelingswerk (Forschungsförderung in den Niederlanden)
z. B.	zum Beispiel
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Die Besteuerungssysteme der Welt entstanden in einer analogen Welt mit physischen Anknüpfungspunkten.¹ Sie waren daher bis in die späten 1980er Jahre sehr von der nationalen Besteuerungspraxis geprägt. Der Geld- und Kapitalmarkt war vollkommen national ausgestaltet und die hohen Steuersätze führten dazu, dass gewisse Vermeidungsstrukturen von der Finanzverwaltung nicht hinterfragt wurden. Gleichzeitig wurde aufgrund der voranschreitenden Globalisierung und Digitalisierung ab den 1990er Jahren vermehrt international investiert.² Die voranschreitende Digitalisierung der Wirtschaft stellte dabei für viele bestehende Geschäftsmodelle die größte Zäsur seit der industriellen Revolution dar. Von dieser digitalen Transformation erwarten Wissenschaftler und supranationale Organisationen im allgemeinen positive Auswirkungen auf die Gesellschaft, den Wohlstand und die innovativen Entwicklungen. Diese digitale Transformation bringt jedoch auch erhebliche Herausforderungen für das bestehende globale System der Unternehmensbesteuerung mit sich.³ Es zeigt sich immer deutlicher, dass einige Staaten gezielt, teilweise unfairen und aggressiven Steuerwettbewerb betreiben und dass die Steuerrechtssysteme der einzelnen Staaten insgesamt unzureichend aufeinander abgestimmt sind. Hierdurch entstanden mehr und mehr Schlupflöcher, die von multinationalen Unternehmen ausgenutzt wurden, um die eigene Steuerlast mittels gezielter Steuerplanung auf ein Minimum zu reduzieren. Dies führte zu

1 Vgl. Kowallik, 2023, S. 352

2 Vgl. Haarmann, 2022, S. 2 f.

3 Vgl. Spengel, 2022, S. 189

einem immer größer werdenden Ungleichgewicht im Wettbewerb der Unternehmen, da kleine und mittelständige Unternehmen aufgrund ihrer Unternehmensstrukturen in der Regel nicht die Möglichkeit haben, solch eine gezielte Steuerplanung zu verfolgen.⁴ Der Wunsch nach einer Veränderung der internationalen Besteuerungsrechte kam schließlich auf, als insbesondere große Digitalkonzerne der USA anfangen, ihre Produkte weltweit zu vermarkten bzw. ihre mobilen Wirtschaftsgüter vermehrt problemlos in steueroptimierte Marktstaaten zu verschieben. Die Einkünfte, die mit diesen mobilen Wirtschaftsgütern zusammenhängen, wurden bisher jedoch aufgrund von Präferenzbesteuerungsmodellen wie dem IP-Box-Regime kaum besteuert. Dies bildete den Startpunkt für die Überlegungen der G20⁵ und der OECD⁶ zur Reformierung der Besteuerung digitaler Großkonzerne.⁷

Gleichzeitig befindet sich die Welt in einer Phase, in der sich zeigt, wie wichtig es ist, Forschung und Entwicklung erfolgreich zu fördern, um globale Krisen zu bewältigen. Zum Beispiel konnte jüngst die COVID-19-Pandemie durch die erfolgreiche Entwicklung eines neuen Impfstoffes eingedämmt werden. Weiterhin erfordert der voranschreitende Klimawandel eine weitergehende Forschung, um diesen mit all seinen Konsequenzen besser zu verstehen sowie entsprechende Lösungsansätze und technische Neuerungen zur Bewältigung und Eindämmung des Klimawandels zu entwickeln. In der Vergangenheit hat eine nachhaltige, stabile und umfassende Förderung von Forschung und Innovation verschiedenen Staaten, wie z. B. Deutschland, dabei geholfen, sich zu führenden Innovationsnationen und damit auch zu den attraktivsten Wissenschaftsstandorten weltweit zu entwickeln.⁸ Dabei hat sich das Fehlen von der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung in der Vergangenheit jedoch oft als Standortnachteil aus Sicht der ausländischen Investoren erwiesen.⁹ Daher verfügen auch

4 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, 2021; Perry, 2023, S. 24

5 Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer

6 Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

7 Vgl. Haarmann, 2022, S. 5

8 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 1, Rn. 1

9 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 10, Rn. 35

diverse OECD-Staaten selbst über verschiedene Modelle der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung, wie beschleunigte Abschreibungen, Steuergutschriften oder IP-Box Regimes.¹⁰

1.2 Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Ziel dieser Masterthesis ist es, die aktuellen Regelungen zur Ermittlung und Berechnung der globalen Mindeststeuer im Hinblick auf die Wirkungsweise der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung im Rahmen der Berechnung der globalen Mindeststeuer zu analysieren.

Hierzu wird zunächst im zweiten Kapitel die Entwicklung des Regelwerks der globalen Mindeststeuer und dessen Konzeption dargestellt. Im dritten Kapitel wird die Bedeutung der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung im internationalen Standortwettbewerb beleuchtet, gefolgt von der Analyse der Wirkungsweise der verschiedenen Varianten der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung innerhalb der Berechnung der globalen Mindeststeuer nebst der Analyse einiger ausgewählter Konzepte im Bereich der Steuergutschriften. Daran schließt Kapitel fünf mit einer kritischen Betrachtung in Bezug auf das Zusammenspiel der Arten der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung sowie der sich daraus ergebenden Chancen und Herausforderungen.

Die Thesis endet mit einer zusammenfassenden Schlussbetrachtung in Kapitel sechs.

10 Vgl. OECD, 2023b

2 Die globale Mindeststeuer

2.1 Die Entwicklung von Pillar II im Rahmen des BEPS-Projekts

In Folge einer deutsch-französischen Initiative wurde im Jahr 2013 das Base Erosion and Profit Shifting Projekt (im Folgenden „BEPS-Projekt“) durch die Staats- und Regierungschefs der OECD- und G20-Staaten initiiert. In dessen Rahmen sollte ein Weg gefunden werden, die Gewinne multinationaler Unternehmen einer weltweiten Mindestbesteuerung zu unterwerfen, um so das internationale „race to the bottom“ bei der Unternehmensbesteuerung zu stoppen.¹¹ Immerhin fiel der durchschnittliche nominelle Körperschaftsteuersatz weltweit zwischen den Jahren 2000 und 2023 um 7,0 Prozentpunkte von 28,1 % auf 21,1 %.¹²

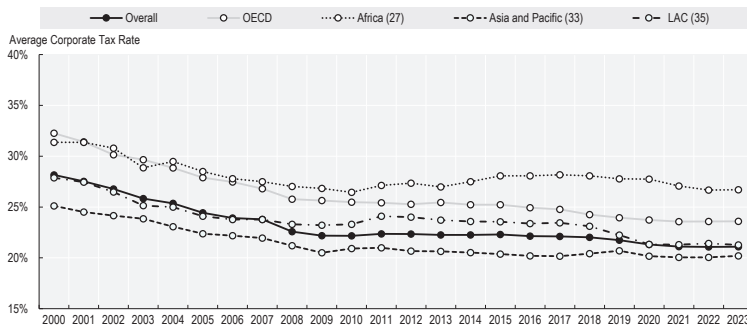


Abbildung 1 Entwicklung der durchschnittlichen nominellen Körperschaftsteuersätze zwischen 2000 und 2023

Quelle: OECD, 2023a, S. 25

¹¹ Vgl. OECD, 2015a, S. 3; Röder, 2020, S. 35

¹² Vgl. OECD, 2023a, S. 13

Durch eine einzigartige Zusammenarbeit aller beteiligten OECD- und G20-Staaten, sowie einer Vielzahl beteiligter Entwicklungsländer wurde schließlich ein 15-Punkte-Aktionsplan verabschiedet, um Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung zu bekämpfen.¹³ Dieser Aktionsplan legt den Grundstein für eine Reform des seit mehr als einem Jahrhundert bestehenden Regelwerks des internationalen Steuerrechts. Ziel ist es, Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen multinationaler Unternehmen im Zuge der fortschreitenden Digitalisierung und Globalisierung zu finden.¹⁴ Die beteiligten Staaten erhoffen sich neben Steuererhöhungen, dass die Bedeutung der Steuerbelastung bei der Standortentscheidung für Kapital und Produktionsmittel zurückgedrängt und die internationale Unternehmensbesteuerung insgesamt als fairer wahrgenommen wird.¹⁵ Aufgrund der Komplexität dieses Themas konnte zunächst keine zufriedenstellende Lösung gefunden werden.¹⁶ Es folgte daher die Errichtung des „Inclusive Framework on BEPS“ (kurz „IF“), um auch nach dem offiziellen Ende des BEPS-Projektes weiter nach einer globalen Lösung zu suchen sowie den global entstandenen Dialog über die OECD- und G20-Staaten hinaus fortzuführen und dem großen Interesse der Entwicklungsstaaten Rechnung zu tragen. Zudem wurde frühzeitig erkannt, dass der Schlüssel zum Erfolg des BEPS-Projektes die Implementierung der Regeln in das nationale Recht ist und deshalb möglichst viele internationale und regionale Steuerorganisationen entsprechend einbezogen werden müssen.¹⁷

Im Januar 2019 wurde schließlich der zwei Säulen (Pillars) Ansatz durch das Inclusive Framework on BEPS der OECD vorgestellt¹⁸ und im Mai 2019 durch die Veröffentlichung des „Programme of Work“ konkretisiert.¹⁹ Die erste Säule (Pillar I) legt den Fokus auf die korrekte Zuweisung und Neuaufteilung von Besteuerungsrechten, um der

13 Vgl. OECD, 2015a, S. 3

14 Vgl. OECD, 2013, S. 7

15 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 54

16 Vgl. OECD, 2015a

17 Vgl. OECD, 2015a, S. 3

18 Vgl. OECD, 2019a, S. 1 ff.

19 Vgl. OECD, 2019b

Wertschöpfung insbesondere von Digitalunternehmen gerechter zu werden.²⁰ Das „Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal“ der zweite Säule (Pillar II) beschreibt eine globale Mindestbesteuerung, die bei einem verbleibenden Risiko der Gewinnverlagerung die Möglichkeit schaffen soll, Gewinne in einem Staat zu besteuern, wenn der andere Staat, der das originäre Besteuerungsrecht inne hat, nicht oder nur niedrig besteuert. Hierdurch sollen sowohl die verbleibenden BEPS-Risiken bekämpft, als auch der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten begrenzt werden.²¹ Wobei die Mindestbesteuerung des Pillar II über die Reformen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft hinaus geht und eine grundlegende Änderung des globalen Systems der Unternehmensbesteuerung darstellt.²²

Ein weitestgehend ausgearbeitetes Konzept für die Ausgestaltung der globalen Mindeststeuer des Pillar II fand sich erstmals im Blueprint zu Pillar I und Pillar II^{23, 24} Im Oktober 2021 verkündeten schließlich die 137 Staaten des Inclusive Framework on BEPS ihre Zustimmung zu den beiden Projekten (Pillar I und Pillar II).²⁵ Die finalen GloBE Model Rules wurden schließlich am 20. Dezember 2021 veröffentlicht²⁶ und durch einen Kommentar²⁷, eine Fallsammlung²⁸ sowie zwei Leitlinien zur Umsetzung der GloBE Model Rules, sogenannte Administrative Guidance,²⁹ konkretisiert.

20 Vgl. OECD, 2019b, S. 11 ff.

21 Vgl. OECD, 2019b, S. 25 ff.

22 Vgl. Spengel, 2022, S. 189

23 OECD, 2020a und OECD, 2020b

24 Vgl. Englisch, 2022, S. 185

25 Vgl. OECD, 2021c; Englisch, 2022, S. 185; Valta, 2022, S. 303

26 OECD, 2021b

27 OECD, 2022a

28 OECD, 2022c

29 OECD, 2023d; OECD, 2023c

2.2 Die Konzeption der globalen Mindeststeuer des Pillar II

Ziel der globalen Mindeststeuer ist die Sicherstellung einer länderbezogenen effektiven Ertragsteuerbelastung i. H. v. mindestens 15 % für die dort angesiedelten Konzerneinheiten. Sie soll so dazu beitragen die Gewinnreduzierung durch die Aushöhlung der Besteuerungsgrundlagen („Global Anti Base Erosion“, im Folgenden „GloBE“) zu bekämpfen sowie den politisch unerwünschten Folgen einer Gewinnverlagerung durch multinationale Konzerne entgegenzuwirken.³⁰

Im Grundgedanken ist eine globale Mindeststeuer eine einfache Idee.³¹ Erwartungsgemäß würden sich mehrere Staaten auf einen einheitlichen Mindeststeuersatz sowie eine einheitliche Bemessungsgrundlage verständigen, da sonst die Möglichkeit der Reduzierung der tatsächlich zu zahlenden Steuer durch die gezielte Reduzierung der Bemessungsgrundlage z. B. mittels großzügiger Abschreibungen besteht. Jedoch greift dies auf den Kern der staatlichen Souveränität, da das Besteuerungssystem direkt mit der Finanzierung des Staates zusammenhängt. Aus diesem Grund gestaltet sich dieser Schritt politisch äußerst schwierig und führte dazu, dass die GloBE Model Rules keiner klassischen Mindeststeuer entsprechen.³² Die GloBE Model Rules knüpfen nicht an eine nominale Niedrigbesteuerung an, sondern an eine effektive Steuerquote. Anhand dieser wird lediglich die Zuschlagsteuer, die „Top-up Tax“, ermittelt und erhoben, die erforderlich ist, um die Steuerbelastung pro Staat auf die vereinbarte effektive Steuerrate von 15 % anzuheben.³³ Insgesamt sind die GloBE Model Rules vom Grundsatz bestimmt, dass der Sitzstaat der Konzernobergesellschaft Zugriff auf das Steuersubstrat anderer Staaten erhält, wenn die dort erzielten Gewinne unterhalb des vereinbarten Mindeststeuersatz besteuert werden.³⁴ Hierbei soll Doppelbesteuerung innerhalb des Konzerns vermieden werden und zudem sollte das Prozedere möglichst einfach gehalten

30 Vgl. Spengel, 2022, S. 189; Englisch, 2022, S. 186

31 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

32 Vgl. Röder, 2020, S. 36

33 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

34 Vgl. Schramm U., 2022, S. 207

werden, um den administrativen Aufwand für die Steuerpflichtigen als auch die Behörden gering zu halten.³⁵

Die große Herausforderung für den Erfolg der globalen Mindestbesteuerung ist, dass die Einführung grundsätzlich auf freiwilliger Basis erfolgen soll.³⁶ Daher einigte sich das Inclusive Framework on BEPS auf den sogenannten „Common Approach“, welcher besagt, dass die Staaten des Inclusive Framework on BEPS zwar nicht verpflichtet sind die globale Mindestbesteuerung ins nationale Recht umzusetzen, sollte jedoch ein Staat die globale Mindeststeuer ins nationale Recht umsetzen wollen, so wird er diese nach den GloBE Model Rules ausrichten und die anderen Staaten werden dies tolerieren.³⁷

2.3 Die Ermittlung und Erhebung der Mindeststeuer

Das Konzept der GloBE Model Rules setzt an verschiedenen Ebenen an, um die Mindestbesteuerung der einzelnen multinationalen Unternehmensgruppen (sogenannte „Multinational Enterprise-Group“, kurz „MNE-Group“) pro Staat sicherzustellen.³⁸

Für die Ermittlung der Mindeststeuer sehen die GloBE Model Rules ein fünfstufiges Konzept vor, welches im Folgenden näher beschrieben wird.

35 Vgl. Schramm U., 2022, S. 208

36 Vgl. Schramm U., 2022, S. 208

37 Vgl. OECD, 2021c; Englisch, 2022, S. 185; Valta, 2022, S. 303

38 Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556

2 Die globale Mindeststeuer

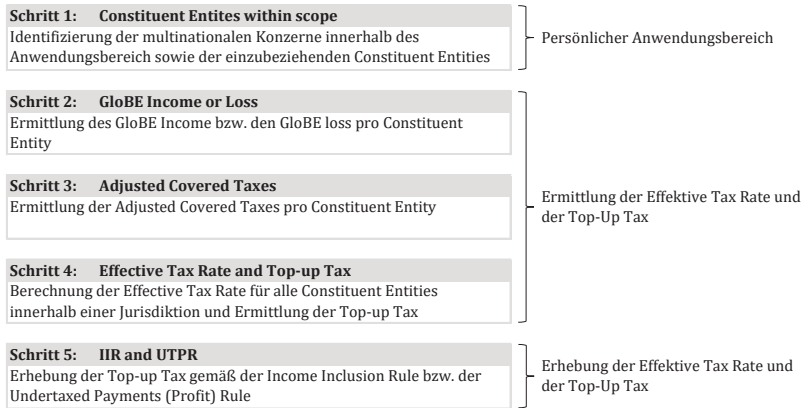


Abbildung 2: Schema der globalen Mindestbesteuerung

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD, 2022h, S. 25

2.3.1 Persönlicher Anwendungsbereich

In den Anwendungsbereich der GloBE Model Rules fallen alle sogenannten „Constituent Entities“ (kurz „CE“), die Bestandteil einer Multinational Enterprise-Group sind, welche einen konsolidierten Jahresumsatz von mehr als EUR 750 Mio. in zwei der vier vorangegangenen Jahre ausgewiesen hat.³⁹ Eine Constituent Entity ist dabei jede Konzerneinheit, unabhängig von der Rechtsform, oder jede Betriebsstätte, die in den Konzernabschluss einbezogen wird. Wobei zu beachten ist, dass Betriebsstätten als selbstständige Einheiten zu behandeln sind.⁴⁰ Eine Multinational Enterprise-Group zeichnet sich dadurch aus, dass mindestens eine der Konzerngesellschaften oder eine ihrer Betriebsstätten ihren Sitz außerhalb des Landes hat in dem die Konzernobergesellschaft (sogenannte „Ultimate Parent Entity“, kurz „UPE“) ihren Sitz hat.⁴¹ Die GloBE Model Rules stellen dabei auf die Rechnungsle-

³⁹ Vgl. Art 1.1 GloBE Model Rules

⁴⁰ Vgl. Art. 1.3 GloBE Model Rules

⁴¹ Vgl. Art. 1.2 GloBE Model Rules

gungsvorschriften für die Konzernbilanz ab.⁴² So werden grundsätzlich alle vollkonsolidierten Konzerngesellschaften erfasst.⁴³ Da die GloBE Model Rules jedoch auf Anteilsinhaberschaft und Kontrolle abstellen, werden auch Gesellschaften erfasst, die aufgrund ihrer Größe, Materialität oder dem Umstand, dass sie zum Verkauf bestimmt sind, nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden.⁴⁴ Bestimmte Gesellschaften, wie z. B. Regierungsunternehmen, Non-Profit Organisationen oder Investment- und Pensionsfonds sind nicht von den GloBE Model Rules erfasst, sofern sie Konzernobergesellschaften sind.⁴⁵ Hier wird angenommen, dass kein Bedarf einer Mindestbesteuerung wegen fehlender Privatnützigkeit oder besonderer Regulierung besteht.⁴⁶ Zu beachten ist jedoch, dass auch Pensions- und Investmentfonds für die Ermittlung der Betragsgrenze einbezogen werden können, z. B. wenn eine rein nationale Einordnung als Investmentfonds nicht ausreicht.⁴⁷ Die Wahl der Wesentlichkeitsgrenze in Höhe von EUR 750 Mio. wurde durch das Inclusive Framework on BEPS bewusst in Anlehnung an die Regelungen des „Country-by-Country Reporting“ (kurz „CbCR“) gewählt, um die zusätzlichen Compliance Kosten für die Einführung der GloBE Model Rules gering zu halten und den Steuerbehörden die Prüfung zu erleichtern, da sie auf bestehende Informationsaustausch Systeme zurückgreifen können.⁴⁸

2.3.2 Ermittlung der Effektive-Tax-Rate und der Top-Up Tax

Die Basis für die Ermittlung der Top-Up Tax ist die Ermittlung der effektiven Steuerquote (die sogenannte „Effective Tax Rate“, kurz „ETR“). Diese wird pro Jurisdiktion im Rahmen des sogenannten „Jurisdictional Blending“ pro Fiskaljahr der Konzernobergesellschaft ermittelt. Die

42 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

43 Vgl. Art. I.2.2 Bst. a) GloBE Model Rules

44 Vgl. Art. I.2.2 BSt. b) GloBE Model Rules; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557

45 Vgl. Art. I.5 GloBE Model Rules; Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

46 Vgl. Valtà, 2022, S. 304

47 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

48 Vgl. OECD, 2022a, S. 14, Rn. 5

Effective Tax Rate der jeweiligen Jurisdiktion entspricht dabei der Summe der zu berücksichtigenden Steuern für jede in der Jurisdiktion ansässigen Constituent Entities („Covered Taxes“) geteilt durch das gesamte Netto-Einkommen dieser Constituent Entities in dieser Jurisdiktion („GloBE Income“) für das Fiskaljahr.⁴⁹

Da nur die Top-Up Tax ermittelt und erhoben werden soll, die erforderlich ist, um die Steuerbelastung pro Staat auf die vereinbarte ETR i. H. v. 15 % anzuheben, müssen die Einkünfte und die anfallenden Steuern im internationalen Vergleich möglichst einheitlich ermittelt werden.⁵⁰ Hierfür müssen die Einkünfte, das sogenannte „GloBE Income“, und der Steueraufwand, die sogenannten „Covered Taxes“, einer jeden Constituent Entity ermittelt werden. Dies erfolgt auf Basis des Rechnungslegungsstandards, der bei der Erstellung des Konzernabschlusses zur Anwendung kommt, die sogenannten „Acceptable Financial Accounting Standards“.⁵¹ Die Model Rules sehen hier grundsätzlich die IFRS-Rechnungslegung vor, lassen aber auch weitere Rechnungslegungsstandards wie z. B. die der EU- und EWR-Mitgliedstaaten oder der USA zu.⁵² Zu beachten ist, dass im Fall von Abweichungen zwischen dem angewendeten Rechnungslegungsstandard und den IFRS von mehr als EUR 75 Mio. Anpassungen erforderlich werden.⁵³

Ausgangspunkt der Berechnung der Top-up Tax (siehe Abbildung 3) ist grundsätzlich die für die konsolidierte Konzernrechnungslegung verwendete Handelsbilanz der jeweiligen Konzerneinheit, in der noch keine Anpassungen für Konsolidierungszwecke erfolgt sind.⁵⁴ Um zu einer eigenständigen GloBE-Bemessungsgrundlage zu gelangen, werden in einem zweiten Schritt entsprechende Anpassungen zwischen Handels- und Steuerbilanz gemacht. Hierzu gehören z. B. die Eliminie-

49 Vgl. Art. 5.1.1 GloBE Model Rules; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 627

50 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

51 Vgl. Art. 3.1 sowie Art. 4.1 GloBE Model Rules

52 Vgl. Art. 10.1.1 GloBE Model Rules „Acceptable Financial Accounting Standard“; Behrendt & Euhus, 2023, S. 217

53 Vgl. Art. 10.1.1. GloBE Model Rules „Material Competitive Distortion“; Valta, 2022, S. 305

54 Vgl. Art. 3.1.2 GloBE Model Rules; Englisch, 2022, S. 186; Valta, 2022, S. 305

zung von Dividenden, die nach IFRS als Ertrag angesehen werden und damit ein Teil des IFRS-Ergebnisses sind oder auch die Eliminierung bestimmter Fair-Value-Anpassungen.⁵⁵ Diese modifizierte Handelsbilanz bildet eine eigenständige GloBE-Bemessungsgrundlage und ist der Nenner des Effective Tax Rate-Bruchs.⁵⁶

Den Zähler bilden die sogenannten „Adjusted Covered Taxes“⁵⁷, welche auf das GloBE Income or Loss⁵⁸ entfallen. Diese ergeben sich aus den Covered Taxes⁵⁹, welche die Ertragsteuern sowie vergleichbare Steuern umfassen, zuzüglich latenter Steuern.⁶⁰ Die Covered Taxes erfassen Ertragsteuern, die so definiert sind, dass sie in einem breiten Spektrum von Steuersystemen einheitlich und flexibel anerkannt werden.⁶¹ Sie umfassen neben den in der Finanzbuchhaltung gebuchten Ertragsteuern für die jeweilige Unternehmenseinheit u.a. auch Steuern auf ausgeschüttete Gewinne, fiktive Gewinnausschüttungen, Steuern, die statt einer allgemein anwendbaren Körperschaftsteuer erhoben werden, und Steuern, die im Zusammenhang mit einbehaltenen Gewinnen, also Gewinnrücklagen, und dem Eigenkapital eines Unternehmens erhoben werden.⁶² Nicht einkommensabhängige Steuern wie indirekte Steuern, Lohn- und Vermögenssteuern gehören hingegen nicht zu den Covered Taxes.⁶³ In Bezug auf die latenten Steuern ist zu beachten, dass diese im Rahmen der Berechnung standardmäßig mit 15 % zu bewerten sind. Dies gilt auch dann, wenn die latenten Steuern im IFRS-Abschluss wegen einer tatsächlich geringeren Steuerquote mit einem niedrigeren Wert angesetzt werden.⁶⁴ Werthaltigkeitsüberlegungen spielen bei der Ermittlung der Effective Tax Rate in Bezug auf die latenten Steuern

55 Vgl. Art. 3.2.1 GloBE Model Rules; Ellerbusch & Stauske, 2022, S. 58

56 Vgl. Valta, 2022, S. 305; Englisch, 2022, S. 186

57 Vgl. Art. 4.1 GloBE Model Rules

58 Vgl. Art. 3 GloBE Model Rules

59 Vgl. Art. 4.2.1 i.V.m. Art. 10.1.1 GloBE Model Rules

60 Vgl. Art. 4.1 GloBE Model Rules; Englisch, 2022, S. 186

61 Vgl. OECD, 2022h, S. 26 f.; Rn. 32

62 Vgl. Valta, 2022, S. 305 f.

63 Vgl. OECD, 2022h, S. 26 f.; Rn. 32

64 Vgl. OECD, 2021b, Art. 4.4.3; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 561; Ellerbusch & Stauske, 2022, S. 58 f.

keine Rolle. Daher sind Effekte auf latente Steuern, die auf Ansatz- bzw. Nichtansatzentscheidungen von aktiven latenten Steuern, z. B. auf nicht werthaltige Verlustvorträge beruhen, zu eliminieren.⁶⁵

Die Top-Up Tax Quote ist die Differenz aus der für die Jurisdiktion ermittelten Effective Tax Rate und der Mindeststeuerquote i. H. v. 15 %.⁶⁶ Die Top-Up Tax ergibt sich schließlich aus der Multiplikation der Top-Up Tax Quote mit dem sogenannten „Excess Profit“⁶⁷, welcher sich aus dem GloBE Income or Loss abzüglich der substanzbasierten Sollgewinne der sogenannten „Substance Based Income Exclusion“ (kurz „SBIE“) ⁶⁸ ergibt.⁶⁹ Der Excess Profit ist folglich das gesamte Nettoeinkommen, das nicht auf hinreichend „Substanz“ basiert. Es handelt sich insbesondere um Einkommen aus immateriellen Vermögensgegenständen.⁷⁰

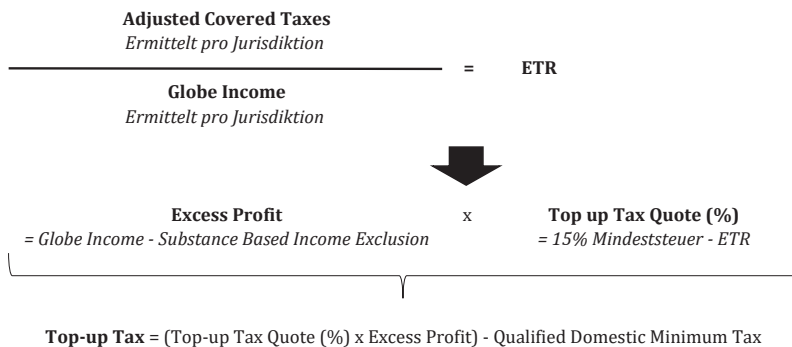


Abbildung 3: Berechnung der Top-Up Tax

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD, 2022h, S. 28

⁶⁵ Vgl. Ellerbusch & Stauske, 2022, S. 58 f.

⁶⁶ Vgl. Art. 5.2.1 GloBE Model Rules; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 627; Englisch, 2022, S. 186

⁶⁷ Vgl. Art. 5.2.2 GloBE Model Rules

⁶⁸ Vgl. Art. 5.3 GloBE Model Rules

⁶⁹ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 627

⁷⁰ Vgl. Valta, 2022, S. 304

Die Substance Based Income Exclusion regelt innerhalb der GloBE Model Rules einen substanzbasierten Freibetrag für Konzerneinheiten wie z. B. forschungs-intensive Tochtergesellschaften, die über entsprechende förderfähige Lohnkosten und materielle Vermögensgegenstände verfügen. Dieser Freibetrag setzt sich aus 5 % der materiellen Vermögensgegenstände und 5 % der Lohnkosten zusammen. Zu den förderfähigen materiellen Vermögensgegenständen zählen gem. Art. 5.3.3 und 5.3.4 der GloBE Model Rules sich innerhalb des Hoheitsgebiets befindliche Immobilien, Sachanlagen oder natürliche Ressourcen aber auch Nutzungsrechte aus einem Leasingvertrag für materielle Vermögenswerte, Lizenzen oder ähnliche Vereinbarungen mit der Regierung für die Nutzung von unbeweglichen Vermögensgegenständen sowie Explorationsrechte. Zu den Lohnkosten gehören Ausgaben für Löhne und Gehälter, sowie andere Leistungen oder Vergütungen für Arbeitnehmer, wie Krankenversicherung, Zahlungen an eine Pensionskasse oder andere Altersversorgungsleistungen, Prämien und Zulagen sowie aktienbasierte Vergütungen. Mit Veröffentlichung der Administrative Guidance im Juli 2023 wurde zudem kargestellt, dass die Mitarbeiter, für die die Lohnkosten in die Berechnung der Substance Based Income Exclusion einbezogen werden sollen, mindestens zu 50 % ihre Arbeit im Inland ausführen müssen. Sollten Sie zu weniger als 50 % im Inland tätig sein, können die Lohnkosten nur anteilig in die Berechnung einbezogen werden.⁷¹ Ebenso können nur materielle Vermögensgegenstände in die Berechnung einbezogen werden, die sich zu mindestens 50 % der Zeit im Inland befunden haben. Bei einem geringeren Prozentsatz ist der Wert entsprechend anteilig einzubeziehen.⁷² Zudem enthält Art. 9.2 der GloBE Model Rules eine Übergangsvorschrift, der zufolge der maßgebliche Prozentsatz für einen Zeitraum von zehn Jahren auf anfangs 10 % bei den materiellen Vermögensgegenständen und 8 % bei den Lohnkosten erhöht wird und Schritt für Schritt auf 5 % abgeschmolzen wird.⁷³ Eine Pflicht zur Anwendung der Substance

71 Vgl. OECD, 2023c, S. 43 f.

72 Vgl. OECD, 2023c, S. 45

73 Vgl. Fehling, 2023, S. 187; Spengel, 2022, S. 190

Based Income Exclusion besteht gem. Art. 5.3.1 der GloBE Model Rules nicht.

2.3.3 Erhebung der Effektive-Tax-Rate und der Top-Up Tax

Im Kern setzen die GloBE Model Rules an verschiedenen Ebenen an, um die Mindestbesteuerung der jeweiligen Multinational Enterprise Group pro Jurisdiktion sicherzustellen. Hierfür wurde sich auf vier technische Elemente geeinigt, die entsprechend ineinandergreifen sollen:⁷⁴

- Die „Income Inclusion Rule“ (kurz „IIR“)
- Die „Untertaxed Profit (Payments) Rule“ (kurz „UTPR“)
- Eine „Switch Over Rule“ (kurz „SOR“)
- Eine „Subject to Tax Rule“ (kurz „STTR“)

Die Income Inclusion Rule und die Undertaxed Profits (Payment) Rule sind als Teil der GloBE Model Rules in das nationale Recht umzusetzen. Die Switch Over Rule und die Subject to Tax Rule hingegen sind abkommensrechtliche Elemente, die Bestandteil der Doppelbesteuerungsabkommen werden müssen, um über die Regelungen der GloBE Model Rules hinaus ergänzend wirken zu können.⁷⁵

Die GloBE Model Rules geben dem niedrig besteuernenden Quellenstaat die Möglichkeit, die Top-Up-Tax vorrangig selbst über die qualifizierte inländische Mindeststeuer (sogenannte „Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax“, kurz „QDMTT“)⁷⁶ zu vereinnahmen.⁷⁷ Durch die Implementierung dieser inländischen Mindeststeuer würden die Länder sicherstellen, dass sie selbst die Top-Up Tax der ansässigen niedrig besteuerten Constituent Entity erheben dürfen und das Be-

⁷⁴ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556

⁷⁵ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556; Valta, 2022, S. 303

⁷⁶ Definition in Art. 10.1.1. GloBE Model Rules „Qualified Domestic Minimum Top-up Tax“

⁷⁷ Vgl. Englisch, 2022, S. 187; Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55; OECD, 2022h, S. 26; Valta, 2022, S. 304

steuerungsrecht nicht an das Land, in dem die Ultimate Parent Entity ihren Sitz hat, abgegeben wird. Durch diese Regelung würde das lokale Steuersystem und das System der globalen Mindeststeuer parallel funktionieren.⁷⁸ Dabei würde die Top-Up-Tax das Wohnsitzstaatprinzip stärken, da das weltweite Einkommen so zumindest der Mindeststeuer im Sitzland der Muttergesellschaft unterliegen würde.⁷⁹

Die sich ergebene Mindeststeuerschuld wird grundsätzlich vorrangig durch Anwendung der Income Inclusion Rule⁸⁰ in dem Staat erhoben, in dem die Ultimate Parent Entity ihren Sitz hat. Dabei werden die niedrig besteuerten Einkünfte für eine oder mehrere niedrig besteuerte direkte oder indirekte Constituent Entities auf Ebene der Ultimate Parent Entity hinzugerechnet und dann die Besteuerung für diese niedrig besteuerten Einkünfte auf das vereinbarte effektive Mindestbesteuerungsniveau angehoben. Die Top-Up Tax ist schließlich von der Ultimate Parent Entity an die zuständige Finanzbehörde abzuführen.⁸¹ Sind jedoch in dem Sitzstaat der Ultimate Parent Entity die GloBE Model Rules nicht in das nationale Recht umgesetzt worden, wird die Mindeststeuer mittels eines Top-Down-Ansatzes in der Beteiligungskette absteigend, ähnlich wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung, erhoben.⁸² Dies bedeutet, dass in einem mehrstufigen Konzern mit Zwischenholdings auf der Ebene der jeweiligen Zwischenholding keine Top-Up Tax erhoben werden darf, soweit auf Ebene der jeweiligen Muttergesellschaft der Zwischenholding bereits eine „qualifizierte Top-Up Tax“ nach Maßgabe der Income Inclusion Rule erhoben wird.⁸³ Auch wenn die Rechtstechnik der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG ähnelt, ist die Income Inclusion Rule dennoch nicht vergleichbar, da nach der Income Inclusion Rule keine Beschränkung auf die sogenannten passiven Einkünfte i.S.d. § 8 AStG

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

79 Vgl. Spengel, 2022, S. 190

80 Vgl. Art. 2.1 GloBE Model Rules "Application of the IIR"

81 Vgl. OECD, 2020b, S. 113, Rn. 416; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557; Valta, 2022, S. 304

82 Vgl. Englisch, 2022, S. 186; Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

83 Vgl. Art. 2.1.3 GloBE Model Rules Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557

erfolgt, sondern auf alle niedrig besteuerten Einkünfte der direkten und indirekten Constituent Entities zugreift.⁸⁴

Sollte keine übergeordnete Konzerneinheit in einem GloBE Staat existieren, sodass die Anwendung der Income Inclusion Rule nicht möglich ist, wird die Zusatzsteuer stattdessen über die Undertaxed Profit (Payments) Rule⁸⁵ erhoben.⁸⁶ Die Top-Up Tax wird dann gem. Art. 2.4.1. i. V. m. Art. 2.5.1. der GloBE Model Rules entweder mittels Betriebsausgabenverbot, ähnlich den Regelungen zur Zins- und Lizenzschränke sowie Anti-Hybrid-Regelung⁸⁷, oder einer äquivalenten Quellensteuer erhoben.⁸⁸ Zwischenstaatlich erfolgt die Aufteilung der Steuer substanzbasiert anhand des folgenden Aufteilungsschlüssels:

$$50 \% \times \frac{\text{Anzahl der Mitarbeitenden in der jeweiligen Jurisdiktion}}{\text{Gesamtsumme der Mitarbeitenden in allen UTPR Jurisdiktionen}} + 50 \% \times \frac{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögensgegenstände innerhalb der Jurisdiktion}}{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögensgegenstände innerhalb aller UTPR Jurisdiktionen}}$$

Abbildung 4: Aufteilung der Top-Up Tax gemäß Undertaxed Profit (Payments) Rule

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Art. 2.6.1. GloBE Model Rules

Sollte jedoch bereits auf Ebene der Ultimate Parent Entity eine Top-Up Tax mittels Income Inclusion Rule erhoben werden, so darf der Ansässigkeitsstaat der Constituent Entity die Undertaxed Profit (Payments) Rule nicht anwenden.⁸⁹ Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass es innerhalb der GloBE Model Rules zu keiner Doppelbesteuerung kommt.⁹⁰

Neben den Regelungen der GloBE Model Rules sollen die Switch Over Rule und die Subject to Tax Rule innerhalb der bilateralen

⁸⁴ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557

⁸⁵ Vgl. Art. 2.4. GloBE Model Rules "Application of the UTPR"

⁸⁶ Vgl. Englisch, 2022, S. 186

⁸⁷ in Deutschland in den §§ 4h bis 4k EStG geregelt

⁸⁸ Vgl. Art. 2.4.1. i. V. m. Art. 2.5.1. GloBE Model Rules; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557; Englisch, 2022, S. 186; Valta, 2022, S. 304

⁸⁹ Vgl. Art. 2.5.2. GloBE Model Rules

⁹⁰ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 558

Steuerabkommen ergänzend wirken. Dies ist notwendig, da z. B. die Regelungen der Art. 6 und 7 des OECD-Musterabkommens⁹¹ durch das Belegenheitsprinzip und die damit einhergehende Freistellungsmethode eine Sperrwirkung entfalten können. Diese führt dazu, dass eine Hinzurechnung von niedrig besteuerten DBA-Betriebsstätteinkünften oder Einkünften aus unbeweglichen Vermögensgegenständen bei Anwendung der Income Inclusion Rule auf Ebene der Ultimate Parent Entity nicht möglich ist. Die Switch Over Rule würde hier einen Wechsel von der Freistellungsmethode zur Hinzurechnungsmethode herbeiführen und damit die Sperrwirkung aufheben und somit die vorgesehene Hinzurechnung der niedrig besteuerten Einkünfte auf Ebene der Ultimate Parent Entity ermöglichen.⁹²

Neben der Switch Over Rule soll auch die Subject to Tax Rule sowohl die Income Inclusion Rule als auch die Untertaxed Profit (Payments) Rule ergänzen. Die Subject to Tax Rule soll insbesondere Entwicklungsländern helfen ihre Steuerbemessungsgrundlage zu schützen, wenn es sich um Zahlungen an nahestehende Personen handelt, also konzerninterne, gewinnverlagerungsverdächtige Zahlungen, die im anderen Staat niedrig oder gar nicht besteuert werden würden. Hierunter fallen z. B. Zins- und Lizenzzahlungen.⁹³

Da weder die Switch Over Rule noch die Subject to Tax Rule Bestandteil der GloBE Model Rules sind, kann die Umsetzung jedoch nur durch Änderung der bestehenden bilateralen Steuerabkommen erfolgen.⁹⁴

91 Vgl. OECD, 2017

92 Vgl. OECD, 2020b, S. 121 f., Rn. 455 f.; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556

93 Vgl. OECD, 2020b, S. 14; Rn. 11; OECD, 2020b, S. 150, Rn. 567; OECD, 2022h, S. 9; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556; Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 42

94 Vgl. OECD, 2020b, S. 16, Rn. 21

3 Die Bedeutung der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung im internationalen Standortwettbewerb

3.1 Die ordnungspolitische Begründung der staatlichen Förderung von Forschung und Entwicklung

Die Förderung von Forschung und Entwicklung ist ordnungspolitisch aufgrund von Marktversagen zu rechtfertigen, welches im Bereich der Forschung und Entwicklung insbesondere aus Informationsasymmetrien, Unteilbarkeiten und Spillover-Effekten resultiert, wobei gerade letztere staatliche Eingriffe begründen. Bei Spillover-Effekten handelt es sich um einzelwirtschaftliche Aktivitäten, bei denen nicht über den Marktprozess vermittelte Einflüsse auf Dritte übergehen. Positive Spillover-Effekte führen gerade im Wirtschaftssektor in der anwendungsorientierten Forschung dazu, dass nicht nur das forschende Unternehmen selbst, sondern auch andere Unternehmen von der Forschungstätigkeit profitieren, ohne dafür zahlen zu müssen. Dieses lässt sich besonders bei sogenannten Wissensspillovern beobachten, bei denen Forschungsergebnisse von konkurrierenden Unternehmen imitiert werden oder Wissen durch das Abwerben von Personal nutzbar gemacht wird. So werden schließlich Erträge aus den Forschungsergebnissen nicht nur in dem forschenden Unternehmen selbst, sondern auch in anderen Unternehmen erzielt. Damit liegt dann die gesamtwirtschaftliche Ertragsrate der Forschungs- und Entwicklungsausgaben als Summe der direkt vom Forschungsunternehmen und indirekt von anderen Unternehmen erzielten Erträge über der entsprechenden privaten Rendite.⁹⁵

95 Vgl. Spengel, 2013, S. 581

In der Konsequenz ist folglich die aus dem privaten Gewinnmaximierungskalkül resultierende Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Vergleich zum gesamtwirtschaftlichen Optimum zu gering. Zur Förderung der gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrtsgewinne empfiehlt die ökonomische Theorie daher eine Subventionierung der Tätigkeiten, welche positive Spillover-Effekte auslösen.⁹⁶ Durch diese Subventionierung können gezielte Anreize geschaffen werden, um Investitionen in Forschung und Entwicklung, Hochtechnologiebranchen oder zur Unterstützung des ökologischen Wandels zu fördern. Ebenso können bestimmte Verhaltensweisen gefördert oder steuerliche Anreize geschaffen werden. So nutzten z. B. viele Regierungen Steueranreize, um Unternehmen im Rahmen der COVID-19-Pandemie zu unterstützen.⁹⁷ In Entwicklungs- und Schwellenländern sind steuerliche Anreize oft ein wesentlicher Faktor im Rahmen der industriellen und wirtschaftlichen Entwicklungsstrategie und werden weiterhin genutzt, um ausländische Direktinvestitionen anzuziehen, da so Kapital, Technologie und Know-How in das Land gebracht werden kann. Gleichzeitig können schlecht konzipierte steuerliche Anreize aber genauso die angestrebten Ziele verfehlen und zu Mitnahmeeffekten für Investoren sowie zum Verlust dringend benötigter öffentlicher Einnahmen führen. So ist die Findung des richtigen Gleichgewichts zwischen der Schaffung eines attraktiven Investitionsklimas und dem Schutz der öffentlichen Finanzen eine zentrale Herausforderung für die Steueranreizpolitik.⁹⁸

3.2 Die Arten der Förderung von Forschung und Entwicklung

Grundsätzlich gibt es für den Bereich der Förderung von Forschung und Entwicklung zwei Arten, die direkte und die indirekte Förderung.

96 Vgl. Spengel, 2013, S. 582

97 Vgl. OECD, 2023b, S. 45

98 Vgl. OECD, 2022h, S. 11

3.2 Die Arten der Förderung von Forschung und Entwicklung

Direkte Förderung		Indirekte Förderung	
Förderung innerhalb zuvor definierter Technologiefelder bzw. Innovationsthemen für ausgewählte Institutionen oder Projekte		Förderung innerhalb zuvor definierter Technologiefelder bzw. Innovationsthemen für ausgewählte Institutionen oder Projekte	
Institutionelle Förderung	Projektorientierte Förderung	Input-orientierte Förderung	Output-orientierte Förderung

Abbildung 5: Arten der Forschungs- und Entwicklungsförderung

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 4

3.2.1 Die direkte Förderung

Mittels der direkten Förderung lassen sich zielgerichtet wirtschaftliche und gesellschaftliche Bereiche fördern, in denen die privatwirtschaftlichen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten geringer sind, als es volkswirtschaftlich wünschenswert wäre. Die geringen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten können z. B. auf hohe technische und / oder technologische Risiken in Kombination mit hohen mehrjährigen Finanzierungsaufwendungen bei gleichzeitigen unsicheren Verwertungsmöglichkeiten zurückzuführen sein.⁹⁹ Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ergibt die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit also keinen Sinn.¹⁰⁰

Die direkte Förderung kann auf zwei Wegen erfolgen. Projektorientiert z. B. in Form von Zuschüssen, die oft nicht rückzahlbar sind oder aber auch durch Darlehen, staatliche Bürgschaften und eigenkapitalverstärkende Finanzmittel.¹⁰¹ Zum anderen gibt es die Möglichkeit der institutionellen Förderung mittels derer im Speziellen die Grundfinanzierung von staatlichen Forschungseinrichtungen und Instituten erfolgt, um so langfristig die Forschungs- und Entwicklungskompetenzen im Land zu sichern.¹⁰² Der Nachteil der direkten Förderung liegt darin, dass sie hoch selektiv wirkt. So werden nur bestimmte als för-

⁹⁹ Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 4 f., Rn. 16 ff.

¹⁰⁰ Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 5, Rn. 19 ff.

¹⁰¹ Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 5 f., Rn. 19 ff.

¹⁰² Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 4, Rn. 18

derungswürdig angesehene Projekte gefördert. Zudem werden primär staatliche Institutionen einbezogen und es besteht ein hoher administrative Aufwand für die Beantragung der Fördermittel, gekoppelt mit einem ungewissen Ausgang über die Zusage der Mittel, sodass gerade kleine und mittlere Unternehmen benachteiligt sind.¹⁰³

3.2.2 Die indirekte Förderung

Die indirekte Förderung ist im Gegensatz zur direkten Förderung breit und technologieoffen angelegt und existiert oft ergänzend zur direkten Förderung.¹⁰⁴ Zudem ist die indirekte Förderung grundsätzlich rechtsformunabhängig und schließt demnach Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften ein. Weiterhin gibt es in einigen Ländern unterschiedliche Fördersätze für kleine und mittlere Unternehmen sowie Großunternehmen und es existiert häufig eine betragsmäßige Begrenzung der geförderten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, sodass faktisch vor allem Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten in kleinen und mittleren Unternehmen gefördert werden.¹⁰⁵

Im internationalen Vergleich finden sich insbesondere im Bereich der indirekten Förderung eine Reihe von steuerlichen Fördermaßnahmen. Als input-orientierte Förderung, die an die Steuerbemessungsgrundlage anknüpft, können beispielsweise erhöhte und beschleunigte Abschreibungen oder eine gesteigerte Aufwandsberücksichtigung dienen. Ebenso sind steuerliche Anreize in Form von Steuergutschriften möglich, die je nach Höhe der laufenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen variieren. Die Bestimmung der förderfähigen Aufwendungen basiert regelmäßig auf dem Frascati-Handbuch der OECD¹⁰⁶. Eingeschlossen sind demnach vor allem Aufwendungen für das an der Forschungs- und Entwicklung beteiligte Personal, Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter, die in der Forschung und Entwicklung eingesetzt werden, sowie Auf-

103 Vgl. Spengel, 2013, S. 583

104 Vgl. Spengel, 2013, S. 583

105 Vgl. Spengel, 2013, S. 585

106 Vgl. OECD, 2018

wendungen im Zusammenhang mit Auftragsforschung. Daneben existieren unterschiedliche Regelungen für den Verlustfall, wie z. B. die sofortige Erstattung bis hin zu einem unbegrenzten Vortrag nicht genutzter Steuergutschriften. Neben der indirekten input-orientierten Förderung existiert zudem die indirekte output-orientierte Förderung, bei der die innerhalb der Verwertungsphase erzielten Erträge z. B. im Rahmen von IP-Box-Regimes einer Präferenzbesteuerung unterworfen werden.¹⁰⁷

3.3 Die Anreizfunktion der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung bei der Standortwahl

Für viele Unternehmen ist der Bereich der Forschungs- und Entwicklung ein wichtiger Teil ihrer Unternehmenstätigkeit, um Produktivität und Wettbewerbsfähigkeit zu steigern. Daher muss der Forschungs- und Entwicklungsbereich möglichst langfristig ausgestaltet sein, um in einem schnelllebigem Umfeld langfristig bestehen zu können. In diesem Zusammenhang kann die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung mit ihrer Planbarkeit ein wertvoller Faktor sein.¹⁰⁸ Schließlich unterliegt diese Art der Förderung weniger Planungsunsicherheiten als z. B. die direkte Projektförderung, bei welcher sich je nach politischen Förderprioritäten und der jeweiligen Haushaltssituation Fördervolumina kurzfristig ändern können.¹⁰⁹

Die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung zieht insbesondere Unternehmen an, die keinen oder nur erschwert Zugang zu staatlichen direkten Förderinstrumenten haben. Dies betrifft insbesondere junge Unternehmen, die aufgrund der eigenen Kapitalausstattung oft nicht in der Lage sind Forschungs- und Entwicklungsprojekte zu verfolgen und zudem auch selten Zugang zu direkten Fördermaßnahmen haben.¹¹⁰ Der wesentliche Vorteil der indirekten Förderung liegt auf dem

107 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 8, Rn. 31; Bardens, 2017, S. 9; Spengel, 2013, S. 583 ff.

108 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 9, Rn. 34

109 Vgl. Spengel, 2013, S. 583

110 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 10, Rn. 37

Rechtsanspruch bei Vorliegen der Voraussetzungen. Der Antragsteller muss also nicht die Ermessensentscheidung der Bewilligungsbehörde hinsichtlich der Förderfähigkeit seiner Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten abwarten.¹¹¹

Die Vorteilhaftigkeit der indirekten Forschungs- und Entwicklungsförderung haben viele Regierungen auf der ganzen Welt erkannt. Sie setzen dabei auf verschiedene finanzielle Instrumente zur Förderung von Forschung und Entwicklung und so auch zunehmend auch auf steuerliche Anreize. Diese Förderung erfolgt z. B. durch den erhöhten Abzug von Betriebsausgaben, Steuergutschriften oder auch sogenannten Patent Boxen.¹¹² So boten im Jahr 2022 33 der 38 OECD-Länder und 22 der 27 EU-Mitgliedstaaten Steuererleichterungen für Forschungs- und Entwicklungsausgaben auf zentraler oder subnationaler Regierungsebene an. Im Vergleich zum Jahr 2000 waren es lediglich 19 der 38 OECD-Länder und elf der 27 EU-Länder. Dies bedeutet einen Anstieg um etwa 75 % in Bezug auf die OECD-Länder und um 100 % in Bezug auf die EU-Länder.¹¹³

Dieser Trend könnte zum einen mit Veränderungen bei den Präferenzen der Regierungen für den Einsatz steuerlicher Förderung im Vergleich zu anderen Formen der Subventionen zusammenhängen, zum anderen gibt es auch Hinweise darauf, dass Regierungen strategisch auf Änderungen der Steuerpolitik in anderen Ländern reagieren.¹¹⁴ Gleichzeitig führt der zunehmende Einsatz von Steueranreizen, insbesondere von einkommensabhängigen Steueranreizen, und dem damit zusammenhängenden weltweiten Rückgang der nominellen und effektiven Steuersätze zu dem sogenannten „race to the bottom“. Dieses wird zusätzlich durch die zunehmende Kapitalmobilität und der damit verbundenen Konkurrenz zwischen den Ländern um das verfügbare Kapital gefördert.¹¹⁵

111 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 11, Rn. 39

112 Vgl. OECD, 2023b, S. 7; Bardens, 2017, S. 1

113 Vgl. OECD, 2023b, S. 9

114 Vgl. Devereux, Lockwood, & Redoano, 2008, S. 1213; Klemm & van Parys, 2011, S. 407

115 Vgl. Devereux, Griffith, Klemm, Thum, & Ottaviani, 2008

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

Nachdem im vorangegangenen 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 GloBE 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 angerechnet 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 Barbestände 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 „kurzfristige hochliquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in festgelegte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen 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		
Steuerrate	15,000%		
Tax Credit	2.000.000		

	ohne Tax Credit	Qualified Refundable Tax Credit	Non-Qualified Refundable Tax Credit
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 strenger, 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

Steuerrate	15,000%
Kaufpreis Wirtschaftsgut	50.000.000
Nutzungsdauer (Jahre)	5
Jährliche Abschreibung	10.000.000

	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

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 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 schnell-

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. 4.4.1. 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

Steurrate	15,000%
Kaufpreis Wirtschaftsgut	50.000.000
Nutzungsdauer (Jahre)	5
Jährliche Abschreibung	10.000.000

	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

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

ETR nur laufende Steuer			
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 selbstgestellte 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 ggfs. 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 Körperschaftsteuer 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, Lizenzen 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 einhergehen-

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 substanzielle 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 länder-spezifischer 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 Anspruchsberechtigten 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 Großbritanniens 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 Française, 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 versteuern- den 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 Lohnsteuerminderung 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 4.1.1.1

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

206 Vgl. KPMG, 2021, S. 10

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 ergebenden 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 Forschungs- 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 getätigt 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-

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

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. Valtà, 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. Ellerbush & 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.

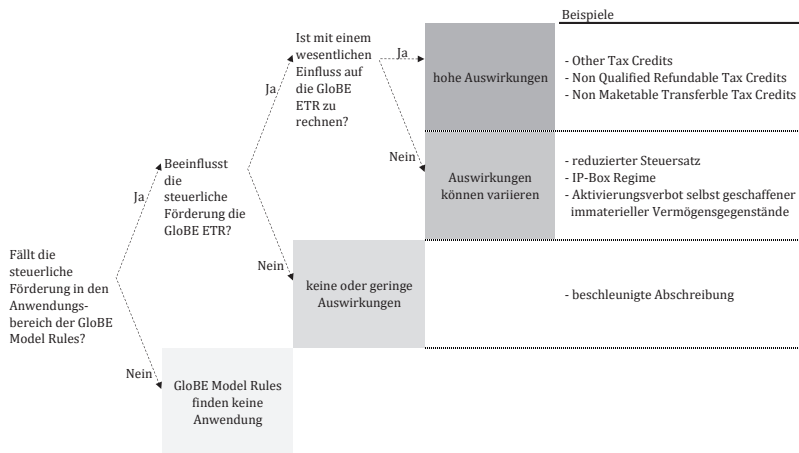


Abbildung 9: Die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung und ihre Auswirkungen innerhalb der GloBE Model Rules

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

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.²⁶² 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.²⁶³ 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.²⁶⁴

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.²⁶⁵ 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 Guidance²⁶⁶ getroffenen Konkretisierungen hinsichtlich der Regelungen zur Substance Based Income Exclusion²⁶⁷ oder die Erweiterung der Regelungen zu den Steuergutschriften um die Tatbestände der Übertragbarkeit und Marktfähigkeit.²⁶⁸

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.²⁶⁹ Hier muss beobachtet werden, wie sich diese Mindeststeuer der USA in das Umfeld mit der globalen Mindeststeuer des Pillar II einfügt.²⁷⁰

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.²⁷¹

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.²⁷² 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.²⁷³ 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 ergebende 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

Quellenverzeichnis

1. Literaturverzeichnis

- Albrecht, M. (2018). Anwendung von IFRS 5 auf finanzielle Vermögensgegenstände. KoR(Heft 2), S. 53–56.
- Bünning, M., & Möser, C. (2011). Vorbild für eine nationale Neuordnung der Gruppenbesteuerung? *BB*, S. 2647–2653.
- Bardens, S. V. (2017). *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung – Vorteilhaftigkeit steuerlicher Förderinstrumente unter Risikogesichtspunkten*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Behrendt, L., & Euhus, S. (2023). Pillar Two-Steuerberechnung – Abhängigkeiten des Ergebnisses von der Qualifikation der Constituent Entity. *IWB*(6), S. 214–230.
- Berndt, T., Engstler, P., Hongler, P., Hüweler, J.-M., Menzer, A., Regli, F., & Stocker, R. (2022). *Umsetzung der globalen Mindeststeuer (Pillar 2) in der Schweiz; IFF-HSG Working Papers; Working Paper No. 2022–13*. St. Gallen.
- Bundesministerium der Finanzen. (2021). *Überblick über das BEPS-Projekt von OECD und G20*. Abgerufen am 16. November 2022 von <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-be-ps-gewinnkuerzung-und-gewinnverlagerung.html>
- Bundesministerium der Finanzen. (2023). *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung*. Abgerufen am 10. Juni 2023 von https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Forschungszulage/forschungszulage.html
- Bundesrechnungshof. (2019). *Bericht an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 BHO zu dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG)*. Abgerufen am 1. September 2023 von https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2019/entwurf-fzulg-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=1
- Cui, W. (2022). *Strategic Incentives for Pillar Two Adoption*. Abgerufen am 20. September 2023 von https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4161375
- Dehne, K. J., & Rosenberg, D. (2022). OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II) – Die Komplexität eines „dreistufigen“ Ansatzes (Teil 1). *DB*, S. 556–566.

- Dehne, K. J., & Rosenberg, D. (2022). OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II) – Die Komplexität eines „dreistufigen“ Ansatzes (Teil 2). *DB*, S. 626–631.
- Devereux, M., Griffith, R., Klemm, A., Thum, M., & Ottaviani, M. (2008). *Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition*, *Economic Policy*, Oct., 2002, Vol. 17, No. 35 (Oct., 2002), S 449–495. Abgerufen am 15. Juli 2023 von <https://www.jstor.org/stable/1344772>
- Devereux, M., Lockwood, B., & Redoano, M. (2008). *Do countries compete over corporate tax rates?*, *Journal of Public Economics* 92, S. 1210–1235. Abgerufen am 15. Juli 2023 von <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2007.09.005>
- Eidgenössisches Finanzdepartement EFD. (2023). *Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der Schweiz*. Abgerufen am 8. Oktober 2023 von <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/steuern/steuern-international/umsetzung-oecd-mindeststeuer.html>
- Ellerbusch, M., & Stauske, E. (2022). Effective Tax Rate nach GloBE: Die wichtigste Kennzahl der globalen Mindestbesteuerung und was TaxTech damit zu tun hat. *REthinking: Tax*, S. 56–59.
- Englisch, J. (2022). Die globale Mindeststeuer: Chancen und Herausforderungen der internationalen effektiven Mindeststeuer – GloBE. *StuW*, 99(3), S. 185–189.
- EY. (2023). *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2023*. Abgerufen am 16. September 2023 von https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-research-and-developments-guide-august-2023.pdf#page=56
- Fehling, D. (2023). Der formulaic Substance Carve-out bei Säule 2: Prototyp eines neuen Substanzverständnisses? *iStR* (Heft 6), S. 185–191.
- Focus Online. (2019). *"Double Irish, Dutch Sandwich" – Mit welchem Trick Google jedes Jahr 20 Milliarden Euro an Europas Finanzämtern vorbeischleust*. Abgerufen am 20. September 2023 von https://www.focus.de/finanzen/boerse/basiswissen/double-irish-dutch-sandwich-mit-welchem-trick-google-jedes-jahr-20-milliarden-euro-an-europas-finanzaemtern-vorbeischleust_id_10143865.html
- Frotscher, G. (2020). *Internationales Steuerrecht* (Bd. 5. völlig überarbeitete Auflage). Verlag C.H. Beck München.
- Grassano, N., Hernandez Guevara, H., Fako, P., Georgakaki, A., Ince, E., Napolitano, L., . . . Tübke, A. (2022). *The 2022 EU Industrial R&D Investment Scoreboard – Extended Summary*, *Publications Office of the European Union, Luxembourg*. Von doi:10.2760/08410, JRC132035 abgerufen
- Grottel, B., & Larenz, S. (2022). Kommentierung des § 274 HGB. In B. Grottel, P. Justenhoven, W. J. Schubert, & U. Störk (Hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar* (Bd. 13. Auflage). München: Verlag C.H. Beck.
- Haarmann, W. (2022). *Anmerkungen zur Pillar I und Pillar II Besteuerung – Vortrag bei der Bayerischen IFA am 22. März 2022*. Abgerufen am 1. Dezember 2022 von <https://www.ifa-deutschland.de/veranstaltungen/vergangene-veranstaltungen-2022/>

- Hinder, J.-U., & Broekmann, J. (2022). Die globale Mindestbesteuerung – Auswirkungen auf Unternehmen und was es nun zu tun gilt. *Der Konzern*, S. 148–149.
- Hundeshagen, C., & Fuss, M. R. (2022). OECD legt finales Rahmenkonzept für globale Mindeststeuer von 15% vor. *Der Konzern*, S. 54–56.
- IRS. (2022). *Treasury, IRS issue interim guidance on new corporate alternative minimum tax*. Abgerufen am 22. September 2023 von <https://www.irs.gov/newsroom/treasury-irs-issue-interim-guidance-on-new-corporate-alternative-minimum-tax>
- IRS. (2023). *Elective Pay and Transferability*. Abgerufen am 19. September 2023 von <https://www.irs.gov/credits-deductions/elective-pay-and-transferability#:~:text=Transferability%20allows%20entities%20that%20qualify,to%20the%20terms%20and%20pricing>.
- KBKG. (2023). *R&D Tax Credit Benefits by State*. Abgerufen am 16. September 2023 von <https://www.kbkg.com/research-tax-credits/research-development-tax-credit-state-benefits>
- Klemm, A., & van Parys, S. (2011). *Empirical evidence on the effects of tax incentives, International Tax and Public Finance*, Vol. 12, S. 393–423. Abgerufen am 15. Juli 2023 von <https://doi.org/10.1007/s10797-011-9194-8>
- Kowallik, A. (2023). Temporäre und permanente Erleichterungen (Safe Harbours) für OECD Säule Zwei. *DB*, 7, S. 352–354.
- KPMG. (2021). *Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz*. Abgerufen am 3. September 2023 von <https://www.sbf.admin.ch/sbfi/de/home/dienstleistungen/publikationen/publikationsdatenbank/steuerliche-foerderung-f-e.html>
- Linn, A., & Maywald, A. (2022). Globale Mindestbesteuerung und US-GILTI – Ein (un)gleiches Paar? *ISIR*, S. 265–276.
- Liotti, B., Ndubai, J. W., Wamuyu, R., Lazarov, I., & Ownes, J. (2022). The Treatment of Tax Incentives under Pillar Two. *Transnational Corporations Journal*, Vol. 29, No. 2, S. 25–46.
- Loyens & Loeff. (2023). *New Pillar Two Administrative Guidance – Takeaways for US MNEs*. Abgerufen am 22. September 2023 von <https://www.loyensloeff.com/insights/news--events/news/new-pillar-two-administrative-guidance--takeaways-for-us-mnes/>
- Mohaupt, A., & Uhlmann, R. (2022). *Mit Forschung und Entwicklung Steuern senken*. NWB Verlag GmbH & Co. KG.
- Netherlands Enterprise Agency. (2023). *WBSO Manual 2023*. Abgerufen am 26. August 2023 von https://english.rvo.nl/sites/default/files/2023/04/Manual_WBSO_2023_0.pdf
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Abgerufen am 16. November 2022 von Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

- OECD. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. Abgerufen am 16. November 2022 von <http://dx.doi.org/10.1787/79789264241046-en>
- OECD. (2015b). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. Abgerufen am 10. Juni 2023 von <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>
- OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD Publisher, Paris. Abgerufen am 3. Mai 2023 von https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
- OECD. (2018). *Frascati-Handbuch 2015: Leitlinien für die Erhebung und Meldung von Daten über Forschung und experimentelle Entwicklung*, OECD Publishing, Paris. Abgerufen am 1. September 2023 von <https://doi.org/10.1787/9789264291638-de>
- OECD. (2019a). *BEPS Action 1 – Policy Note*. Abgerufen am 16. November 2022 von Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, 23 January 2019, OECD, Paris: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>
- OECD. (2019b). Abgerufen am 16. November 2022 von Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>
- OECD. (2020a). *Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. Abgerufen am 17. November 2022 von Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
- OECD. (2020b). *Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. Abgerufen am 17. November 2022 von Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris: <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>
- OECD. (2021a). *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, October 2021, Italy*, OECD, Paris. Abgerufen am 21. September 2023 von <https://www.oecd.org/tax/beps/developing-countries-and-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>

- OECD. (2021b). *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Abgerufen am 17. November 2022 von Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>
- OECD. (2021c). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Abgerufen am 21. November 2022 von <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>
- OECD. (2022a). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD, Paris. Abgerufen am 17. November 2022 von <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>
- OECD. (2022b). *Dataset Intellectual Property Regimes*. Abgerufen am 10. Juni 2023 von https://qdd.oecd.org/data/IP_Regimes#:~:text=The%208.11%25%20rate%20applies%20to,the%2070%25%20maximum%20relief%20limitation.
- OECD. (2022c). *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) – Examples*. Abgerufen am 17. November 2022 von Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy -Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, OECD, Paris: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>
- OECD. (2022d). *Innotax: Chile R&D tax credit for intramural and extramural expenses*. Abgerufen am 16. September 2023 von <https://stip-pp.oecd.org/innotax/incentives/CHL2>
- OECD. (2022e). *Innotax: Frankreich R&D Tax Credit – Crédit d'Impôt Recherche (CIR)*. Abgerufen am 27. August 2023 von <https://stip-pp.oecd.org/innotax/incentives/FRA1>
- OECD. (2022f). *Innotax: Ireland R&D Tax Credit*. Abgerufen am 27. August 2023 von <https://stip-pp.oecd.org/innotax/incentives/IRL1>
- OECD. (2022g). *Innotax: Netherlands WBSO*. Abgerufen am 26. August 2023 von <https://stip-pp.oecd.org/innotax/incentives/NLD1>
- OECD. (2022h). *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, OEDC Publishing, Paris. Abgerufen am 24. November 2022 von <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>
- OECD. (2023a). *Corporate Tax Statistics 2023*, OECD Publishing, Paris. Von <https://doi.org/10.1787/flf07219-en> abgerufen
- OECD. (2023b). *OECD R&D tax incentives database, 2022 edition*. Abgerufen am 26. August 2023 von [https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI\(2023\)2/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI(2023)2/FINAL/en/pdf)

- OECD. (2023c). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Abgerufen am 9. September 2023 von www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf.
- OECD. (2023d). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Abgerufen am 9. September 2023 von www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf.
- Perry, V. (2023). Pillar 2: tax competition in low-income countries and substance-based income exclusion. *Fiscal Studies*, 44, S. 23–36. <https://doi.org/10.1111/1475-890.12318>.
- Röder, E. (2020). Weltweite Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmen? *StuW*, 97 (1/2020), S. 35–47.
- République Française. (2023). *Research Tax Credit (RIC)*. Abgerufen am 27. August 2023 von <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F23533?lang=en>
- Revenue Commissioners. (2023). *Research and Development (R&D) Corporation Tax Credit Part 29–02–03*. Abgerufen am 26. August 2023 von <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-29/29-02-03.pdf>
- Schramm, H.-F. (2020). *Gabler Banklexikon, Stichwort: Sichteinlage*. Abgerufen am 9. Mai 2023 von <https://www.gabler-banklexikon.de/definition/sichteinlage-61341/version-376299>
- Schramm, U. (2022). Der OECD-Blueprint zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (Pillar Two). In Hummel/Kaminski, *Forum der Internationalen Besteuerung*, Bd 50. Dr. Otto Schmidt KG.
- Spengel, C. (2013). Wachstumsorientierte Steuerpolitik erfordert steuerliche Forschungsförderung. In J. Lüdicke, J. M. Mössner, & L. Hummel (Hrsg.), *Das Steuerrecht der Unternehmen : Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag* (S. 579–595). Freiburg: Haufe.
- Spengel, C. (2022). Die globale Mindeststeuer: Probleme einer globalen Mindeststeuer und Alternativen. *StuW*, 99(3), S. 189–192.
- Tagesschau. (2016). *Länder halten Steuerschlupfloch weiter offen*. Abgerufen am 19. September 2023 von <https://www.tagesschau.de/ausland/eu-patentboxen-101.html>
- UNCTAD. (2022). *World Investment Report 2022 – International Tax Reforms and sustainable Investments*. Abgerufen am 11. Mai 2023 von https://unctad.org/system/files/official-document/wir2022_en.pdf
- Valta, M. (2022). BEPS 2.0 – Aktueller Stand und Überblicksanalyse der beiden Säulen Marktstaatenbesteuerung und Mindestbesteuerung. *Ubg*, S. 300–307.

von Oertzen, C. (2020). § 10. Sonstige kurzfristige Vermögenswerte. In J. Brune, D. Driesch, M. Schulz-Danso, & T. Senger (Hrsg.), *Beck'sches IFRS Handbuch – Kommentierung der IFRS/IAS*, 6. vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage. Verlag C. H. BECK.

2. Rechtsquellenverzeichnis

a) Gesetze

Deutschland

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 8 Absatz 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist

Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) vom 14. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2763), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2931) geändert worden ist

Handelsgesetzbuch (HGB) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100–I, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 19. Juni 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 154) geändert worden ist

USA

Internal Revenue Code (IRC) Title 26 des United States Code (USC); zuletzt geändert durch Tax Relief and Health Care Act 2006, H.R. 6111

b) Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben vom 7. Februar 2023, IV C 3 – S 2020/22/10007 :003, BStBl 2023 I S. 364

Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (EStR 2012): Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts vom 16.12.2005, in der Fassung der EStÄR 2012 v. 25.03.2013 (BStBl. I S. 276)

c) Richtlinien der EU

Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, Amtsblatt der Europäischen Union (Abl. EU) L328/1 vom 22. Dezember 2022.

d) Verlautbarungen nationaler und internationaler Standardsetter

International Financial Reporting Standards (IFRS) IDW Textausgabe einschließlich International Accounting Standards (IAS) und Interpretationen. Die amtlichen EU-Texte Englisch-Deutsch, IDW [Hrsg.], 16., aktualisierte Auflage, Stand: 1.02.2023.