

# YOUNG ACADEMICS

Internationales  
Steuerrecht  
3

Sandra Wolf

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

Tectum



# 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](http://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

<b>1 Einleitung</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung	1
1.2 Zielsetzung und Gang der Untersuchung	3
<b>2 Die globale Mindeststeuer</b>	<b>5</b>
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
<b>3 Die Bedeutung der steuerlichen Forschungs-     und Entwicklungsförderung im internationalen     Standortwettbewerb</b>	<b>21</b>
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

## Inhaltsverzeichnis

3.2.2 Die indirekte Förderung	24
3.3 Die Anreizfunktion der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung bei der Standortwahl	25
<b>4 Die Wirkungsweise der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung im Rahmen der Berechnung der globalen Mindestbesteuerung</b>	<b>27</b>
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 Vermögensgenstände	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

<b>5 Kritische Betrachtung der Wirkungsweise von steuerlichen Incentives zur Förderung der Forschung und Entwicklung im Rahmen der Berechnung der globalen Mindeststeuer</b>	<b>55</b>
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
<b>6 Schlussbetrachtung</b>	<b>73</b>
<b>Quellenverzeichnis</b>	<b>77</b>



## 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	Bundesteuерblatt
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