



Ausarbeitung

Allgemeine Steuergutschrift für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für KMU und EU-Beihilferecht

Allgemeine Steuergutschrift für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für KMU und EU-Beihilferecht

Aktenzeichen: PE 6 - 3000 - 48/15
Abschluss der Arbeit: 05.05.2015
Fachbereich: PE 6: Fachbereich Europa

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragstellung	4
2.	Grundzüge des Beihilferechts	4
2.1.	Materielles Beihilferecht	4
2.2.	Vollzug des Beihilferechts	5
2.2.1.	Vorabnotifizierung und Beihilfeverfahren	5
2.2.2.	Gruppenfreistellungsverordnungen und ex-post-Kontrolle	6
3.	Beihilfetatbestandlich relevante Gesichtspunkte einer Steuergutschrift für FuE-Aufwendungen von KMU	7
3.1.	Selektivität	8
3.2.	Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels	8
4.	Kommissionsvorgaben zur beihilferechtlichen Zulässigkeit von Steuergutschriften für FuE-Aufwendungen	9
4.1.	Vorgaben der AGVO	10
4.1.1.	Allgemeine Voraussetzungen	10
4.1.2.	Besondere Voraussetzungen für Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation	11
4.2.	Vorgaben des FEuI-Rahmens	11
4.2.1.	Allgemeine Voraussetzungen	12
4.2.2.	Spezielle Vorgaben für steuerliche Maßnahmen	13

1. Fragstellung

Der Fachbereich wird um die Beantwortung der Frage ersucht, unter welchen Voraussetzungen eine gesetzlich geregelte allgemeine Steuergutschrift für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (FuE-Aufwendungen) für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) keine unzulässige staatliche Beihilfe nach EU-Recht darstellt.

Im Folgenden werden zunächst die Grundzüge des EU-Beihilferechts dargestellt (siehe unter 2.). Hierauf aufbauend erfolgt sodann eine Erörterung der beihilfetatbestandlich relevanten Gesichtspunkte einer allgemeinen Steuergutschrift für FuE-Aufwendungen (siehe unter 3.). Abschließend wird auf die einschlägigen Vorgaben der Kommission zur beihilferechtlichen Zulässigkeit eines solchen Förderinstrumentes eingegangen (siehe unter 4.). Die beiden hierfür einschlägigen Kommissionsakte sind der Ausarbeitung als Anlage 1 und 2 beigelegt.

Den weiteren Ausführungen sei der Hinweis vorangestellt, dass die beihilferechtliche Beurteilung von Steuergutschriften für FuE-Aufwendungen entscheidend von der Ausgestaltung dieses Instruments im Einzelfall abhängt. Dies betrifft sowohl die Frage, ob überhaupt eine grundsätzlich verbotene Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, als auch die nachgelagerte Ebene, ob bei Bejahung des Beihilfecharakters eine Rechtfertigung am Maßstab des Art. 107 Abs. 3 AEUV möglich ist.

2. Grundzüge des Beihilferechts

2.1. Materielles Beihilferecht

Den **materiellen Kern des EU-Beihilferechts** bildet das **an die Mitgliedstaaten gerichtete** grundsätzliche **Verbot staatlicher Beihilfen**. Nach **Art. 107 Abs. 1 AEUV** sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV gilt allerdings **nicht absolut**, sondern nur insoweit, als in den Verträgen nichts anderes bestimmt ist. Zu diesen „anderen Bestimmungen“ zählt vor allem **Art. 107 Abs. 3 AEUV**.¹ Danach können Beihilfen unter bestimmten Voraussetzungen als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden (**Ermessensausnahme**).

¹ Weitere primärrechtliche Vorschriften in diesem Zusammenhang sind die hier nicht relevanten Art. 107 Abs. 2 AEUV (zwingende Legalausnahmen), Art. 93 AEUV für den Verkehrsbereich und Art. 106 Abs. 2 AEUV für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind oder den Charakter eines Finanzmonopols haben.

2.2. Vollzug des Beihilferechts

Der **Vollzug des EU-Beihilferechts** obliegt auf Grundlage von Art. 108 AEUV vor allem der **Kommission**.² In **verfahrenstechnischer Hinsicht** sind dabei **zwei Ansätze zu unterscheiden**: eine primärrechtlich angelegte ex-ante-Prüfung (siehe unter 2.2.1.) und eine sekundärrechtlich geprägte ex-post-Kontrolle (siehe unter 2.2.2).

2.2.1. Vorabnotifizierung und Beihilfeverfahren

Nach Art. 108 Abs. 2 und 3 AEUV sowie der sekundärrechtlichen Konkretisierung in Gestalt der Beihilfenverfahrensordnung³ können mitgliedstaatliche Vorhaben zum einen vorab (präventiv) überprüft werden. Verfahrensrechtlicher Ausgangspunkt ist hierbei die Pflicht der Mitgliedstaaten, Beihilfen vor ihrer Einführung bei der Kommission anzumelden (Notifizierungspflicht, vgl. Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV). Diese **prüft** sodann, **ob eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt und ob sie insbesondere nach Art. 107 Abs. 3 AEUV gerechtfertigt** werden kann. Erst im Anschluss hieran darf der betreffende Mitgliedstaat die Beihilfe gewähren (sog. Durchführungsverbot, vgl. Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV).

Insbesondere im Zusammenhang mit den **in Art. 107 Abs. 3 AEUV geregelten Ausnahmen** kommt der **Kommission** bei dessen Prüfung **ein weites Ermessen** zu, welches sie nach Maßgabe komplexer wirtschaftlicher und sozialer Wertungen ausübt, die auf die Union als Ganzes zu beziehen sind.⁴ Dieses Ermessen ist gerichtlich – anders als die Frage, ob eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt oder nicht – nur daraufhin überprüfbar, ob eine offensichtlich fehlerhafte Würdigung des betreffenden Sachverhalts oder ein Ermessensmissbrauch vorliegt.⁵ Die Unionsgerichte dürfen bei der Kontrolle der Rechtmäßigkeit der Ausübung dieser Entscheidungsfreiheit die Beurteilung der Kommission nicht durch eine eigene Beurteilung ersetzen.⁶

Von hoher praktischer Bedeutung sind an dieser Stelle daher **zahlreiche Sekundärrechtsakte**, in denen die Kommission einerseits ihre Ermessenspraxis u. a. zur Auslegung des Art. 107 Abs. 3 AEUV und andererseits die beihilferechtliche Rechtsprechung der Unionsgerichte verschriftlicht hat, um die Rechtssicherheit (Vorhersehbarkeit) und Transparenz ihres Entscheidungsprozesses

² Zu den wenigen, zum Teil auf Ausnahmesituationen beschränkten Kompetenzen des Rates im EU-Beihilfenrecht nach Art. 107 Abs. 3 lit. e, Art. 108 Abs. 2 UAbs. 3 sowie Art. 109 AEUV, vgl. allgemein *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 3, Beihilfen- und Vergaberecht, 2007 (im Folgenden: *Frenz*, Beihilfen- und Vergaberecht), Rn. 1224 ff.

³ Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags, ABl.EU 1999 Nr. L 83/1 (konsolidierte Fassung online abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?qid=1417182877791&uri=CELEX:01999R0659-20130820> (letztmaliger Abruf am 16.02.16)).

⁴ Vgl. *Kreuschitz*, in: *Montag/Säcker* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht) - Band 3: Beihilfen- und Vergaberecht, 2011 (im Folgenden: *MüKo-Wettbewerbsrecht*), Art. 107 AEUV, Rn. 523.

⁵ Vgl. etwa EuGH, Rs. C-333/07 (*Société Régie Networks*), Slg. 2008, I-10807, Rn. 78.

⁶ Vgl. bspw. EuGH, Rs. C-456/00 (Frankreich/Kommission), Slg. 2002, I-11949, Rn. 41.

zu erhöhen.⁷ Zu diesen Rechtsakten gehören sowohl rechtlich verbindliche als auch nicht verbindliche Maßnahmen, wobei letztere – ähnlich wie nationale Verwaltungsvorschriften – zumindest eine Selbstbindung der Kommission begründen.⁸ Zur Gruppe der erstgenannten Akte zählt etwa die De-Minimis-Verordnung, in der festgelegt wird, ab welchen Schwellenwerten der staatlichen Förderung das EU-Beihilferecht überhaupt zur Anwendung gelangt.⁹ Nicht verbindliche Vorschriften werden in Form sog. **Leitlinien, Unionsrahmen und Mitteilungen**¹⁰ erlassen. Die Einhaltung der darin enthaltenen Vorgaben gewährleistet in der Regel einen positiven Ausgang des Beihilfeverfahrens. Im vorliegenden Kontext ist insbesondere der Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation¹¹ (im Folgenden: **FEuI-Rahmen**) von Bedeutung.

2.2.2. Gruppenfreistellungsverordnungen und ex-post-Kontrolle

Neben der primärrechtlich vorgegebenen (präventiven) ex-ante Kontrolle eröffnet das Primärrecht die Möglichkeit, Beihilfen auch ohne vorherige Notifizierung und Kommissionsüberprüfung zu gewähren, soweit bestimmte vorab bekannte materielle und formale Anforderungen eingehalten werden.¹² Diese Anforderungen ergeben sich aus sog. **Freistellungsverordnungen**, die die Kommission auf Grundlage von Art. 108 Abs. 4 AEUV in Verbindung mit einer sie dazu ermächtigenden Verordnung des Rates im Sinne des Art. 109 AEUV erlassen kann.¹³ Bei Einhaltung der jeweiligen Vorgaben werden die Mitgliedstaaten von der Pflicht zur (vorherigen) Notifizierung des Beihilfevorhabens und seiner Vorab-Kontrolle nach Art. 108 Abs. 2 und 3 AEUV freigestellt. Die Kommission kann die gleichwohl zu meldende Gewährung solcher Beihilfen jedoch nachträglich

⁷ Cremer, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rn. 4.

⁸ Vgl. bspw. EuGH, Rs. C-288/96 (Deutschland/Deutschland), Slg. 2000, I-8237, Rn. 62; EuGH, Rs. C-310/99 (Italien/Kommission), Slg. 2002, I-2289, Rn. 52.

⁹ Vgl. aktuelle die Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV auf De-minimis-Beihilfen, ABl.EU 2013 Nr. L 352/1, online abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1407&qid=1417597248357&from=DE> – letztmaliger Abruf am 16.02.16.

¹⁰ Ein Gesamtüberblick über die verschiedenen Rechtsakte findet sich auf den Seiten der Generaldirektion Wettbewerb der Kommission unter http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/compilation/index_de.html (Stand vom 15.04.2014). Zur Frage der Rechtsverbindlichkeit der ermessenskonkretisierenden Kommissionsakte, vgl. Frenz, Beihilfe- und Vergaberecht (Fn. 2), Rn. 747 ff.

¹¹ Mitteilung der Kommission, ABl.EU 2014 Nr. C 198/1, online abrufbar unter [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014XC0627\(01\)&from=DE](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014XC0627(01)&from=DE) – letztmaliger Abruf am 16.02.16.

¹² Dieser Bereich des Beihilferechts wurde im Zuge der 2014 durchgeführten Beihilferechtsreform („State Aid Modernisation“) ausgebaut, vgl. Soltész, Das neue europäische Beihilferecht, NJW 2014, S. 3128 (3130).

¹³ Bei der Verordnung des Rates auf Grundlage von Art. 109 AEUV handelt es sich um die Verordnung (EG) Nr. 994/98 vom 7. Mai 1998 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfe, ABl.EG 1998 Nr. L 142/1, konsolidierte Fassung online abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:01998R0994-20130820&qid=1430746279772&from=DE> – letztmaliger Abruf am 16.02.16.

kontrollieren. Derzeit maßgeblich ist die im Juni 2014 neu erlassene sog. allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung¹⁴ (im Folgenden: **AGVO**), die auch Regelungen für Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation enthält (Art. 25 bis 30 AGVO). Das Kommissionsmonitoring ist hingegen in den Art. 10 ff. AGVO geregelt.

3. Beihilfetatbestandlich relevante Gesichtspunkte einer Steuergutschrift für FuE-Aufwendungen von KMU

Bei einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung stellt sich zunächst die Frage, ob diese überhaupt den Beihilfetatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt.¹⁵ Nur soweit dessen Merkmale bejaht werden können, sind Erwägungen bezüglich einer möglichen Rechtfertigung einer Steuergutschrift anzustellen (siehe hierzu unten unter 4.).

Grundvoraussetzung nicht nur des Beihilferechts, sondern des gesamten EU-Wettbewerbsrechts ist, dass **die begünstigten** bzw. handelnden **Einheiten Unternehmen sein müssen**. Das ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH „jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung“.¹⁶ Vorliegend soll die Steuergutschrift kleinen und mittleren *Unternehmen* und damit wirtschaftlich tätigen Einheiten zukommen, so dass diese Voraussetzung ohne weiteres als erfüllt anzusehen wäre.¹⁷

Unzweifelhaft wäre ferner das Vorliegen der grundlegenden Voraussetzung des Art. 107 Abs. 1 AEUV, der **Begünstigung aus staatlichen Mitteln**: Bestünde die Möglichkeit, die Steuerschuld durch eine Gutschrift für FuE-Aufwendungen zu reduzieren, so würde sich hierdurch die (steuerliche) Belastung mindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hätte. Eine derartige Belastungsreduktion würde einen geldwerten Vorteil darstellen, dem in der Regel keine angemess-

¹⁴ Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 AEUV, ABl.EU 2014 Nr. L 187/1 (online abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0651&qid=1417702206558&from=DE> – letztmalig abgerufen am 16.02.16).

¹⁵ Siehe hierzu ausführlich C. Kniese, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, 2013 (im Folgenden: *Kniese*), S. 193 ff. (Auszug als Anlage 3). Vgl. dazu auch Tz. 56 des FEuI-Rahmens (o. Fn. 11), in dem Beihilfen und „*allgemeine steuerliche Maßnahmen*“ als Förderinstrumente gegenübergestellt werden.

¹⁶ St. Rspr. seit EuGH, Rs. C-41/90 (*Höfner und Elser*) Slg. 1991, I-1979 Rn. 21.

¹⁷ Insbesondere im Bereich der Förderung von Forschung und Entwicklung können hinsichtlich dieser Voraussetzung durchaus Schwierigkeiten bestehen, da Forschung in der Regel auch von nicht-wirtschaftlichen Einrichtungen wie Hochschulen etc. betrieben wird. Soweit diese Einrichtungen gleichwohl wirtschaftlich tätig werden, d.h. Waren oder Dienstleistungen am Markt anbieten, findet das Beihilferecht Anwendung. Vgl. hierzu die Ausführungen in FEuI-Rahmen (o. Fn. 11), Tz. 17 ff. (Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung und Forschungsinfrastrukturen als Empfänger staatlicher Beihilfen).

sene Gegenleistung gegenüberstünde und wäre damit als Begünstigung im Sinne des EU-Beihilferechts anzusehen.¹⁸ Da sie zudem auf gesetzlicher Grundlage gewährt würde, wären solche Begünstigungen durch Steuergutschriften auch auf den Staat zurückzuführen.¹⁹

Dies allein genügt jedoch nicht für die Annahme einer Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Notwendig ist darüber hinaus, dass eine aus staatlichen Mitteln fließende Begünstigung bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige zugutekommt (sog. **Selektivität**, siehe unter **3.1.**) und zugleich eine **Wettbewerbsverfälschung sowie Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels** bewirkt (siehe unter **3.2.**). Je nach Ausgestaltung der Steuergutschrift könnte es an dem Vorliegen dieser Merkmale fehlen. Die Steuergutschrift wäre dann keine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV und könnte jedenfalls ohne Verstoß gegen das EU-Beihilferecht gewährt werden.

3.1. Selektivität

Das Erfordernis der Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige soll solche staatlichen Fördermaßnahmen aus dem Beihilfeverbot ausschließen, die nicht auf die Bevorzugung einzelner Wirtschaftsteilnehmer zielen, sondern unterschiedslos der gesamten Wirtschaft zugutekommen wie etwa allgemeine Infrastrukturmaßnahmen.²⁰ Die Frage der sog. Selektivität stellt sich auch bei steuerlichen Fördermaßnahmen wie der hier geplanten **Steuergutschrift**.²¹ Da diese jedoch nicht unterschiedslos allen Unternehmen, sondern **nur KMU zugutekommen** soll, wäre **von einer Selektivität auszugehen**.²²

3.2. Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels

An das Vorliegen der Wettbewerbsverfälschung und der Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels werden **nur geringe Anforderungen** gestellt²³, die beiden Merkmale bei Bejahung der übrigen tatbestandlichen Voraussetzungen in der Regel bejaht. **Etwas anderes** gilt jedoch, wenn nur **geringe Beihilfebeträge** im Raum stehen (sog. **De-minimis-Beihilfen**). In ihrer De-minimis-Verordnung hat die Kommission die Beihilfeschwellenwerte festgelegt, die aus ihrer Sicht

¹⁸ Vgl. allgemein etwa *Arhold*, in: MüKo-Wettbewerbsrecht (o. Fn. 4), Art. 107 AEUV, Rn. 107 ff.; konkret zu Steuergutschriften *Kniese* (o. Fn. 15), S. 180 f., 193 f.

¹⁹ Vgl. allgemein EuGH, Urt. v. 16.05.2002, Rs. C-482/99 (Frankreich/Kommission „Stardust Marine“), Rn. 24, 37; siehe dazu auch *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, 9. Aufl. 2014, Rn. 1201 ff.; konkret zu Steuergutschriften *Kniese* (o. Fn. 15), S. 180 f., S. 194.

²⁰ Vgl. zu diesem Merkmal *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 1205 ff.

²¹ Siehe hierzu ausführlich, *Kniese* (o. Fn. 15), S. 181 ff. (allgemein), S. 194 ff. (zu Steuergutschriften), jeweils mit weiteren Nachweisen. Vgl. auch *Linn*, in: in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht, 2013 (im Folgenden: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilferecht), Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 573 ff.

²² So mit Verweis auf die Kommissionspraxis, *Linn*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilferecht (o. Fn. 21), Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 614; ebenso *Kniese* (o. Fn. 15), S. 197.

²³ Siehe zu diesen beiden Merkmalen *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, Rn. 1208 und 1209.

für eine Bejahung dieser beiden Merkmale maßgeblich sind (vgl. Art. 3 Abs. 1).²⁴ Nach Art. 3 Abs. 1 der De-minimis-Verordnung darf der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen von einem Mitgliedstaat gewährten Beihilfe in einem Zeitraum von drei Steuerjahren 200.000 € nicht übersteigen. Nach Art. 4 Abs. 1 De-minimis-Verordnung gilt dies allerdings nur für sog. transparente Beihilfen, deren Bruttosubventionsäquivalent im Voraus genau berechnet werden kann, ohne dass eine Risikobewertung erforderlich ist. In den Folgeabsätzen dieser Vorschrift finden sich sodann besondere Anforderungen an die Transparenz von Beihilfen in Abhängigkeit von der Form ihrer Gewährung (etwa durch Darlehen, vgl. Abs. 3). Eine ausdrückliche Vorgabe für steuerliche Maßnahmen findet sich in Art. 4 De-minimis-Verordnung nicht. Einschlägig dürfte hier die Auffangregelung in Art. 4 Abs. 7 De-minimis-Verordnung sein, wonach dann Transparenz besteht, wenn die betreffenden Beihilfebestimmungen eine Obergrenze vorsehen, die gewährleistet, dass der einschlägige Höchstbetrag nicht überschritten wird.

Danach würde somit die Möglichkeit bestehen, die Anwendung des EU-Beihilferechts über die Höhe der Steuergutschrift zu steuern.²⁵

4. Kommissionsvorgaben zur beihilferechtlichen Zulässigkeit von Steuergutschriften für FuE-Aufwendungen

Wäre von einer gesetzlichen Ausgestaltung der Steuergutschrift für FuE-Aufwendung von KMU auszugehen, die den Beihilfetatbestand im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt, würden entsprechende gesetzliche Vorhaben nur dann von der Kommission als unionsrechtskonform angesehen, wenn dabei die hierzu bestehende Vorgaben einhalten wären. Konkretisiert hat die Kommission diese Vorgaben **für alle Arten von Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation** zum einen **in der AGVO**²⁶ (siehe sogleich unter 4.1.) **und** zum anderen im **FEU-Rahmen**²⁷ (siehe unter 4.2.).²⁸ Nicht berücksichtigt werden im Folgenden hingegen die neben eine Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation tretenden und unabhängig davon bestehenden Vorgaben zur finanziellen Unterstützung von KMU.²⁹

²⁴ Siehe oben Fn. 9. Die Rechtsprechung nimmt hingegen eine Einzelfallprüfung vor, vgl. dazu die Ausführungen und Nachweise bei *Kniese* (o. Fn. 15), S. 197 ff.

²⁵ Kritisch zu einer solchen Deckelung, *Kniese* (o. Fn. 15), S. 199.

²⁶ Siehe oben Fn. 14.

²⁷ Siehe oben Fn. 11.

²⁸ Siehe zu beiden Bereichen auch die allgemeinen Ausführungen – wenngleich zu den Vorgängerregelungen – bei *Wündisch*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilferecht (o. Fn. 21), Art. 107 Abs. 3 AEUV, Rn. 1717 ff.

²⁹ Geregelt sind diese u. a. auch in der AGVO, vgl. Art. 17 bis 24. Erfasst werden etwa Investitionsbeihilfen für KMU, Beihilfen für die Inanspruchnahme von Beratungsdiensten, Beihilfen für die Teilnahme an Messen, Beihilfen für die Teilnahme von KMU an Projekten der europäischen territorialen Zusammenarbeit, Risikofinanzierungsbeihilfen, Beihilfen für Unternehmensneugründungen, Beihilfen für auf KMU spezialisierte alternative Handelsplattformen, Beihilfen für Scouting-Kosten.

Die **beiden einschlägigen Kommissionsakte** verfolgen hinsichtlich der Rechtfertigung derartiger Beihilfen den **gleichen Ansatz** und stellen **im Wesentlichen die gleichen allgemeinen Voraussetzungen** auf. **Unterschiede** bestehen **im Detail** und sind v. a. den unterschiedlichen verfahrensrechtlichen Zusammenhängen beider Akte geschuldet: Während die AGVO konkrete und präzise nachweisbare Vorgaben beinhaltet, deren Einhaltung zu einer Freistellung von der Notifizierung und einer individuellen Kommissionsprüfung führt, ist der FEuI-Rahmen allgemeiner und umfangreicher gehalten und bietet Orientierung für individuell gestaltete Beihilfevorhaben in diesem Bereich.³⁰ Diese können allerdings erst nach Abschluss eines Beihilfeverfahrens durchgeführt werden. Welcher verfahrensrechtliche Ansatz bei der Einführung einer allgemeinen Steuergutschrift für FuE-Aufwendungen von KMU beschränkt werden soll, ist eine (rechts-)politische Frage. Ihre Beantwortung determiniert die für das Vorhaben einschlägigen Zulässigkeitsvoraussetzungen der Kommission.

Im Folgenden werden beide Rechtsakte in ihren Grundzügen kurz dargestellt. Zusätzlich wird auf die jeweiligen speziellen Regelungen zu Beihilfen in Form von steuerlichen Maßnahmen hingewiesen, die bei der Einführung einer Förderung in Form von Steuergutschriften zu beachten wären. Im Übrigen wird auf die beiden als Anlage beigefügten Originaltexte verwiesen.

4.1. Vorgaben der AGVO

Die AGVO macht die Gewährung von Beihilfen unter Freistellung von der Notifizierung und der Vorab-Kontrolle durch die Kommission zum einen von der **Einhaltung allgemeiner Voraussetzungen** (vgl. insb. Art. 3 bis 9 AGVO, siehe **unter 4.1.1.**) und zum anderen von der Beachtung **besonderen Voraussetzungen** abhängig. Für **Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation** sind diese in Art. 25 bis 30 AGVO geregelt (siehe **unter 4.1.1.**).

Hinzuweisen ist ferner auf die **für die Anwendung der AGVO maßgeblichen Begriffsbestimmungen** in deren Art. 2. Die **speziell für die Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen** geltenden Definitionen finden sich in **Art. 2 Nr. 83 bis 98 AGVO**.

Bei der Einführung von Steuergutschriften für FuE-Aufwendungen wären jeweils die allgemeinen und die besonderen Voraussetzungen entsprechend zu berücksichtigen.

4.1.1. Allgemeine Voraussetzungen

Hinsichtlich der allgemeinen Voraussetzungen ist zunächst auf die für Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen geltenden **Anmeldeschwellen in Art. 4 Abs. 1 Buchst. i) AGVO** zu verweisen. Werden die dort geltenden Schwellenwerte überschritten, findet die AGVO keine Anwendung und es ist eine Notifizierung der betreffenden Maßnahme nach Art. 108 Abs. 3 AEUV durchzuführen. Bis zum Abschluss der sich daran anschließenden Kommissionsprüfung gilt das Durchführungsgebot.

Die AGVO gilt ferner nur für sog. **transparente Beihilfen**. Das sind nach Art. 5 Abs. 1 AGVO solche, deren Bruttosubventionsäquivalent sich im Voraus genau berechnen lässt, ohne dass eine Risikobewertung erforderlich ist. Als transparente Beihilfen gelten **Steuervergünstigungen nach**

³⁰ Siehe zu den beiden verfahrensrechtlichen Ansätzen beim Vollzug des Beihilferechts oben unter 2.2.

Art. 5 Abs. 2 Buchst. d) AGVO dann, wenn darin eine Obergrenze vorgesehen ist, damit die geltenden Schwellenwerte nicht überschritten werden.

Beihilfen sind in der Regel nur rechtfertigungsfähig, wenn sie einen sog. **Anreizeffekt** haben, vgl. Art. 6 Abs. 1 AGVO. Besondere Vorgaben zum Anreizeffekt **für Maßnahmen in Form von Steuerergünstigungen** finden sich in **Art. 6 Abs. 4 AGVO**.

Allgemeine Vorgaben zur Berechnung von **Beihilfeintensität und beihilfefähigen Kosten** enthält Art. 7 AGVO. Unter **Art. 7 Abs. 4 AGVO** finden sich besondere Voraussetzungen für Beihilfen in Form von Steuerergünstigungen.

Art. 8 AGVO enthält generell zu beachtende **Vorgaben für die Kumulierung von Beihilfen**, **Art. 9 AGVO** für deren **Veröffentlichung und Information**. Für Beihilfen in Form von Steuerergünstigungen enthält Art. 9 Abs. 2 AGVO zu letzteren besondere Vorgaben.

4.1.2. Besondere Voraussetzungen für Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation

Die **Art. 25 bis 30 AGVO** enthalten dann **Regelungen zu verschiedenen FEuI-Beihilfen**: Art. 25 AGVO regelt allgemeine Beihilfen für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben. Darüber hinaus sieht die AGVO in dem hier relevanten Kontext noch Investitionsbeihilfen für Forschungsinfrastruktur (Art. 26 AGVO), Beihilfen für Innovationscluster (Art. 27 AGVO), Innovationsbeihilfen für KMU (Art. 28 AGVO) sowie Beihilfen für Prozess- und Organisationsinnovation (Art. 29 AGVO) vor.

Jeder Artikel enthält eine nähere **Beschreibung der zu fördernden Bereiche**, ggf. die betreffenden **Forschungskategorien** (Grundlagen- und industrielle Forschung, experimentelle Entwicklung und Durchführbarkeitsstudien, vgl. etwa Art. 25 Abs. 2 AGVO), die **beihilfefähigen Kostenpositionen** (vgl. etwa Art. 25 Abs. 3 AGVO) sowie die **einzuhaltenden Beihilfeintensitäten** (vgl. etwa Art. 25 Abs. 5 bis 7 AGVO).

Je nach dem, welche Forschungsaufwendungen im Rahmen der Steuergutschrift Berücksichtigung finden sollen, wären die entsprechenden Vorgaben der Art. 25 bis 30 AGVO dann zu beachten.

4.2. Vorgaben des FEuI-Rahmens

Der FEuI-Rahmen behandelt anders als die AGVO ausschließlich Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation. Darüber hinaus enthält er Ausführungen nicht nur zur Ebene der vorliegend relevanten Rechtfertigung von Beihilfen (dazu sogleich unter 4.2.1.), sondern auch Hinweise zur Anwendung des Beihilfetatbestandes (vgl. Tz. 17 ff. FEuI-Rahmen).³¹ Ähnlich wie bei der AGVO sind beiden Abschnitten eine Beschreibung des Anwendungsbereichs sowie Begriffsbestimmungen vorangestellt (Tz. 8 ff. bzw. 15 ff. FEuI-Rahmen). Spezielle Regelungen zur Förderung in Form von Steuererleichterungen finden sich auch in diesem Kommissionsakt an unterschiedlichen Stellen (siehe unter 4.2.2.). Dies sowie die allgemeinen Vorgaben wären

³¹ Siehe o. Fn. 11. Vgl. dazu auch die Ausführungen in Fn. 17.

bei der Einführung einer Steuergutschrift über den Weg der Notifizierung nach Art. 108 Abs. 3 AEUV entsprechend zu beachten.

4.2.1. Allgemeine Voraussetzungen

Die Vorgaben für die Rechtfertigung enthält der FEuI-Rahmen in den Tz. 40 ff. Sie sind in die folgenden, zum Teil schon aus der AGVO bekannten (**allgemeinen**) **Prüfungspunkte** unterteilt, die die Kommission ihren detaillierten Ausführungen in der Tz. 36 zusammenfassend vorangestellt hat: Danach „*sieht die Kommission eine Beihilfemaßnahme nur dann als mit dem AEUV vereinbar an, wenn sie alle der folgenden Kriterien erfüllt:*

- a) *Beitrag zu einem genau definierten Ziel von gemeinsamem Interesse: Die staatliche Beihilfe muss einem Ziel von gemeinsamem Interesse im Sinne des Artikels 107 Absatz 3 AEUV dienen (...).*
- b) *Erforderlichkeit staatlicher Maßnahmen: Die staatliche Beihilfe darf nur dann gewährt werden, wenn sie wesentliche Verbesserungen bewirken kann, die der Markt selbst nicht herbeiführen könnte, zum Beispiel, indem die Beihilfe ein Marktversagen behebt oder ein Gleichheits- oder Kohäsionsproblem löst (...).*
- c) *Geeignetheit der Beihilfemaßnahme: Die geplante Beihilfemaßnahme muss ein geeignetes Instrument für die Verwirklichung des Ziels von gemeinsamem Interesse sein (...).*
- d) *Anreizeffekt: Die Beihilfe muss dazu führen, dass die betreffenden Unternehmen ihr Verhalten ändern und zusätzliche Tätigkeiten aufnehmen, die sie ohne die Beihilfe nicht, nur in geringerem Umfang, auf andere Weise oder an einem anderen Standort ausüben würden (...).*
- e) *Angemessenheit der Beihilfe (Beschränkung der Beihilfe auf das erforderliche Minimum): Die Höhe und die Intensität der Beihilfe müssen auf das Minimum begrenzt sein, das erforderlich ist, damit die zusätzlichen Investitionen oder Tätigkeiten durchgeführt werden (...).*
- f) *Vermeidung übermäßiger negativer Auswirkungen auf den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten: Die negativen Auswirkungen der Beihilfe müssen in einer Weise begrenzt sein, dass die Gesamtbilanz der Maßnahme positiv ausfällt (...).*
- g) *Transparenz der Beihilfe: Die Mitgliedstaaten, die Kommission, die Wirtschaftsbeteiligten und die Öffentlichkeit müssen leichten Zugang zu allen einschlägigen Vorschriften und zu relevanten Informationen über die auf ihrer Grundlage gewährten Beihilfen haben (...).*“

Die sich anschließenden Ausführungen im FEuI-Rahmen greifen dann die einzelnen Prüfungspunkte auf und konkretisieren sie für den Bereich der Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation. Hierbei wird zum Teil auch zwischen **Einzelbeihilfen** und **Beihilferegelungen** unterschieden. Letztere werden in Tz. 15 Buchst. d) FEuI-Rahmen definiert. Vereinfacht ausgedrückt handelt es sich dabei um allgemein formulierte Fördermaßnahmen wie sie etwa in Geset-

zen zu finden sind, die einer Vielzahl von Begünstigten zugutekommen, soweit diese die gesetzlich näher festgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen. Auch eine Steuergutschrift wäre als Beihilferegelung anzusehen, wenn sie gesetzlich festgeschrieben würde.

Im Übrigen und vorbehaltlich der Hinweise unter 4.2.2. wird auf den Originalwortlaut verwiesen.

4.2.2. Spezielle Vorgaben für steuerliche Maßnahmen

Spezielle Vorgaben für steuerliche Maßnahmen finden sich zunächst zum Prüfungspunkt der **Geignetheit im Vergleich zu anderen Beihilfeinstrumenten** (Tz. 60 FEuI-Rahmen). Danach muss ein Mitgliedstaat bei Beihilfen in Form direkter finanzieller Vorteile, zu denen auch Ermäßigungen von Steuern zählen, *„eine Analyse anderer Optionen vorlegen und erläutern, warum bzw. inwieweit andere — möglicherweise weniger wettbewerbsverfälschende — Beihilfeformen wie rückzahlbare Zuschüsse oder auf Schuld- oder Eigenkapitalinstrumenten basierende Beihilfeformen (z. B. staatliche Garantien, Erwerb von Beteiligungen oder eine anderweitige Bereitstellung von Krediten oder Kapital zu Vorzugsbedingungen) weniger geeignet sind.“*

Im Zusammenhang mit dem nachzuweisenden **Anreizeffekt** kann die Kommission bei steuerlichen Maßnahmen *„auf der Grundlage der von den Mitgliedstaaten vorgelegten Bewertungsstudien zu dem Schluss kommen, dass sie einen Anreizeffekt haben, da sie die Unternehmen zu höheren FuEuI-Ausgaben veranlasst“* (Tz. 65 FEuI-Rahmen).

Zu dem Prüfungspunkt der **Angemessenheit** findet sich zu steuerlichen Maßnahmen unter Tz. 82 ein eigener Absatz im FEuI-Rahmen: *„Soweit eine steuerliche Maßnahme eine staatliche Beihilfen bildet, kann ihre Beihilfeintensität entweder auf der Grundlage von Einzelvorhaben oder — auf Unternehmensebene — als Verhältnis zwischen der Gesamtsteuerbefreiung und der Summe sämtlicher beihilfefähiger FuEuI-Kosten ermittelt werden, die in einem Zeitraum entstehen, der drei aufeinanderfolgende Steuerjahre nicht überschreitet. In letzterem Fall kann die steuerliche Maßnahme unterschiedslos auf alle beihilfefähigen Tätigkeiten angewandt werden, wobei jedoch die für experimentelle Entwicklung geltende Beihilfehchstintensität nicht überschritten werden darf.“*

Eine letzte speziell auf steuerliche Maßnahmen bezogene Regelung beinhalten die Ausführungen zu den **Transparenzvorgaben** in Tz. 119 FEuI-Rahmen: Danach muss die Veröffentlichung bestimmter Informationen zur jeweiligen Beihilfe *„bei steuerlichen Maßnahmen innerhalb eines Jahres ab dem Datum der Steuererklärung erfolgen, mindestens zehn Jahre lang aufrechterhalten werden und für die allgemeine Öffentlichkeit uneingeschränkt zugänglich sein.“*