



Ausarbeitung

Ausgewählte Fragen zu einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE)

Internationaler Vergleich, Abgrenzungsfragen, Administration



Ausgewählte Fragen zu einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE)
Internationaler Vergleich, Abgrenzungsfragen, Administration

Verfasser: [REDACTED]
Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 059/15
Abschluss der Arbeit: 08. Mai 2015
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen
Telefon: [REDACTED]

Inhaltsverzeichnis

1.	Vorbemerkung	4
2.	Einführung in die Darstellung und Beschreibung des Status quo der steuerlichen FuE-Förderung in OECD, EU und der Bundesrepublik Deutschland	4
3.	Vergleichsbetrachtung der steuerlichen Förderung von FuE in den OECD- und EU-Mitgliedsstaaten unter besonderer Berücksichtigung kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU)	4
4.	Definition von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für den Zweck einer steuerlichen Förderung	6
5.	Administrative Fragen zu einer steuerlichen Förderung von FuE-Aufwendungen	9

1. Vorbemerkung

Bei dem nachfolgenden Text handelt es sich um eine Kurzfassung der als Anlage beigefügten Ausarbeitung zum Thema steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung. Ihre Gliederung folgt in den Hauptüberschriften derjenigen der Langfassung. Sie stellt die Punkte heraus, die für die Beantwortung der Fragen von besonderer Bedeutung sind. Detaillierte Quellenangaben und weitere ausführliche Erläuterungen und Überlegungen sind in der Langfassung zu finden.

2. Einführung in die Darstellung und Beschreibung des Status quo der steuerlichen FuE-Förderung in OECD, EU und der Bundesrepublik Deutschland

Die Bundesrepublik Deutschland fördert als eines von wenigen OECD- und EU-Mitgliedsstaaten privatwirtschaftliche Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (FuE) *nicht* durch allgemeine steuerliche Vergünstigungen (indirekte Förderung). Neben Deutschland verzichten nur Estland, Mexiko, Neuseeland und die Schweiz auf ein solches Förderregime.

Unter den 28 EU-Mitgliedsstaaten gewähren mittlerweile nur noch Deutschland und Estland der Privatwirtschaft keine steuerlichen Vergünstigungen für das Betreiben von FuE-Aktivitäten, nachdem im Laufe der letzten fünf Jahre auch Finnland, Lettland, Litauen, Rumänien, Schweden, die Slowakei und Zypern derartige Steueranreize eingeführt haben.

Vor diesem Hintergrund regen sich bereits seit einigen Jahren Stimmen aus Wissenschaft und Industrie, welche die Einrichtung einer steuerlichen FuE-Förderung auch in der Bundesrepublik Deutschland fordern.

In diesem Diskussionszusammenhang wird (gestützt auf empirische Studien) auch häufig darauf hingewiesen, dass insbesondere kleine und mittlere Unternehmen (KMU) – und unter diesen wiederum v.a. (junge) innovative Unternehmen mit hohem Technologisierungsgrad – besonders empfänglich für steuerliche FuE-Anreize seien und auf solche mit deutlich erhöhter FuE-Aktivität reagierten bzw. überhaupt erst eine Gründung/Niederlassung anstrebten.

3. Vergleichsbetrachtung der steuerlichen Förderung von FuE in den OECD- und EU-Mitgliedsstaaten unter besonderer Berücksichtigung kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU)

Es ist zunächst festzuhalten, dass sich *keiner* der 36 OECD- und EU-Staaten, die ein steuerliches FuE-Förderregime eingerichtet haben, ausschließlich auf die selektive Förderung von KMU beschränkt.

Zum Teil gewähren die betreffenden Länder eine einheitliche Förderung für sämtliche Unternehmen. Andere Staaten haben ihre steuerlichen FuE-Fördermaßnahmen demgegenüber differenzierter ausgestaltet und begünstigen verstärkt bestimmte Zielgruppen (*target groups*). In den folgenden OECD- und EU-Mitgliedsstaaten erfolgt eine großzügigere steuerliche Förderung der FuE-Tätigkeit von KMU im Vergleich zu größeren Unternehmen:

Australien	Kanada	Südkorea
Frankreich	Malta	Türkei
Griechenland	Norwegen	Ungarn
Italien	Polen	Vereinigte Staaten
Japan	Portugal	Vereinigtes Königreich

In folgenden Staaten finden neben einer intensiveren Förderung von KMU im Allgemeinen auch besondere Begünstigungen für junge innovative Unternehmen (YIC – young innovative companies) Anwendung. Dabei handelt es sich in der Regel um qualifizierte KMU, die aufgrund der Erfüllung spezifischer zusätzlicher Kriterien für besonders förderungswürdig erachtet werden.

Belgien	Niederlande
Frankreich	Portugal
Israel	Vereinigte Staaten

Der Grad an zusätzlicher Förderintensität für KMU/YIC im Vergleich zu sonstigen Unternehmen variiert von Staat zu Staat erheblich, zumal die steuerlichen Förderinstrumente sehr verschieden ausgestaltet sind. Länderübergreifend kann allerdings in der Vorgehensweise eine klare Präferenz dahin festgestellt werden, KMU und YIC keine exklusiven Fördermaßnahmen zur Verfügung zu stellen. Stattdessen werden bei allgemein zugänglichen Förderinstrumenten etwa unterschiedliche Fördersätze gewährt oder es werden die Zugangsvoraussetzungen einer Förderung für KMU/YIC abgesenkt. Anhand repräsentativer Beispielrechnungen für den Raum der Europäischen Union kann dabei nachvollzogen werden, dass die effektive Unternehmensteuerbelastung durch spezielle steuerliche FuE-Anreize für KMU/YIC noch einmal zwischen 2 Prozent (Belgien) und 52 Prozent (Malta) gegenüber den jeweiligen Standardfördermaßnahmen reduziert wird.

Soweit eine bevorzugte Förderung von KMU erfolgt, orientieren sich die Staaten innerhalb der Europäischen Union einheitlich an der „Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen“ (2003/361/EG), welche am 1. Januar 2005 in Kraft getreten ist.

Bei sogenannten jungen, innovativen Unternehmen handelt es sich zunächst (in aller Regel) auch um KMU im Sinne der EU-Kriterien. Sodann kommen weitere qualifizierende Kriterien hinzu.

Frankreich hat ein besonders großzügiges und detailliert ausgestaltetes steuerliches FuE-Förderprogramm für YIC aufgelegt, welche dort als „JEI“ (für *Jeune Entreprise Innovante*) bezeichnet werden. Als JEI gilt ein Unternehmen, wenn es sich um ein eigenständiges KMU im Sinne der EU-Kriterien handelt und folgende zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind:

- Das KMU darf nicht älter als acht Jahre sein (*Alter*).
- Das KMU verwendet mindestens 15 Prozent seiner Gesamtausgaben auf FuE-Aktivitäten (*Innovationskraft*).

- Die direkten oder indirekten Anteilseigner bestehen zu mindestens 50 Prozent aus natürlichen Personen, anderen jungen innovativen KMU, bestimmten Wagniskapitalgesellschaften oder öffentlichen FuE-Instituten (*Struktur der Anteilseigner*).
- Das KMU darf nicht aus einem Restrukturierungsvorgang, aus der Konzentration von Geschäftsaktivitäten, aus der Ausweitung bereits bestehender Geschäftsaktivitäten oder der Wiederaufnahme solcher Tätigkeiten hervorgegangen sein (*Neugründung*).

Die beiden letztgenannten Kriterien sollen einen Missbrauch der großzügigen Förderregeln durch (gesellschaftsrechtliche) Umgehungsgestaltungen vermeiden und Mitnahmeeffekten vorbeugen.

Eigenständige KMU, welche die zusätzlichen „JEI-Kriterien“ erfüllen, erfahren eine umfassende Besserstellung im Vergleich zu sonstigen Unternehmen bezogen auf verschiedene Steuerarten. Die weitreichenden Begünstigungen betreffen die Körperschaftsteuer, lokale Steuern und Sozialversicherungsabgaben und werden – korrespondierend mit dem Alterskriterium für JEI – über einen Zeitraum von bis zu acht Jahren gewährt. Allerdings ist der maximale Förderbetrag – geschuldet der hohen Selektivität der spezifischen Förderung – entsprechend der sogenannten De-Minimis-Vorgaben des EU-Beihilferechts auf 200.000 Euro pro JEI innerhalb eines Zeitraums von drei Steuerjahren begrenzt. Das französische JEI-Fördersystem, welches sich weder auf bestimmte Technologiezweige noch auf einzelne Unternehmensrechtsformen oder Regionen festlegt, sondern sämtliche Forschungsfelder in allen jungen, innovativen Unternehmen erfasst, wird von einer Studie im Auftrag der EU-Kommission als besonders vorbildlich erachtet (*good practice case*).

4. Definition von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für den Zweck einer steuerlichen Förderung

Das sogenannte Frascati-Handbuch (*Frascati Manual*) der OECD enthält methodische Vorgaben für die Erhebung und Analyse von Daten zu Forschung und Entwicklung, wobei die sechste und jüngste Ausgabe – die zurzeit einen „Review Process“ mit Blick auf eine mögliche Aktualisierung durchläuft – aus dem Jahr 2002 stammt.

Die Zielsetzung des Frascati-Handbuchs ist es, einen international anerkannten Verfahrensstandard für die Erhebung und die Auswertung von FuE-bezogenen Statistikdaten zu etablieren. Unter dem ersten Gliederungspunkt des Frascati-Handbuchs („Aim and Scope“, dt. Zielsetzung und Anwendungsbereich) wird darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um eine Handreichung handeln soll, die das Ziel verfolgt, eine OECD-weit möglichst einheitliche Erhebungs- und Meldepraxis für FuE-Daten zu etablieren. Adressaten des Handbuchs sind dabei vorrangig die nationalen Statistikinstitute der OECD-Mitgliedsstaaten, wie hierzulande das Statistische Bundesamt und die statistischen Landesämter. Bei diesen soll letztlich über die Bereitstellung grundlegender Definitionen, einheitlicher Datenerhebungsrichtlinien und anderer methodischer Anleitungen ein weithin harmonisierter Umgang mit FuE-Daten erreicht werden, um der OECD auf dieser Grundlage die Erstellung ländervergleichender Analysen zu ermöglichen.

Für die Festlegung des Umfangs der berücksichtigungsfähigen FuE-Aufwendungen stehen sich ein *volumenbasierter* und ein *inkrementeller* Ansatz gegenüber. Bei einem volumenbasierten Ansatz findet der Gesamtbestand an unternehmerischen Aufwendungen Berücksichtigung, der im jeweiligen Veranlagungszeitraum in FuE-Aktivitäten geflossen ist. Der inkrementelle Ansatz begünstigt demgegenüber nur den Zuwachs an FuE-Aufwendungen der jeweiligen Periode im Vergleich zu dem Investitionsniveau des vorangegangenen Veranlagungszeitraumes.

In der Anwendungspraxis der anderen OECD- und EU-Staaten haben sich rein volumenbasierte Förderprogramme (in ca. $\frac{3}{4}$ der fördernden Staaten) gegenüber kombiniert volumenbasiert-inkrementell ausgestalteten Ansätzen (ca. $\frac{1}{4}$) deutlich durchgesetzt. Die kombinierten Fördersysteme sind dabei in der Regel so ausgestaltet, dass zunächst eine volumenbasierte Förderung gilt, bis ab Erreichen eines bestimmten Schwellenwertes ein zuwachsbasierter Ansatz greift. Auch eine aktuelle Studie im Auftrag der EU-Kommission spricht sich für eine volumenbasierte Förderung aus (sog. *best practice*) und hält einen zuwachsbasierten Ansatz für nicht empfehlenswert (*not recommendable*).

Während die Begriffe der Grundlagenforschung, angewandten Forschung und experimentellen Entwicklung eine Unterscheidung nach der *Art* der FuE-Aktivitäten bezwecken (funktionale Kategorisierung), wird mit dem Begriffspaar der internen und externen FuE auf den *Ort* der Durchführung der FuE-Aktivitäten abgestellt (institutionelle Kategorisierung). Als *interne FuE* werden dabei solche Aktivitäten angesehen, die innerhalb eines rechtlich eigenständigen Unternehmens durchgeführt werden (Eigenforschung). Die Aufwendungen für interne FuE umfassen dabei sowohl laufende Personal- und Sachaufwendungen, als auch FuE-bezogene Investitionsaufwendungen. Mit *externer FuE* werden solche Tätigkeiten beschrieben, die von einem anderen rechtlich eigenständigen Unternehmen, einer Hochschule oder einer sonstigen Institution bezogen werden (Auftrags- und Kooperationsforschung). Die Aufwendungen für externe FuE sind entsprechend gleichzusetzen mit den Auftragskosten der vergebenen Forschungsvorhaben. Zur Unterscheidung kann neben der Verantwortung für die fachliche Leitung vor allem darauf abgestellt werden, in wessen Auftrag und auf wessen Rechnung die FuE-Tätigkeiten erfolgen, also darauf, welches rechtlich eigenständige Unternehmen letztlich das Erfolgsrisiko für die jeweilige FuE-Aktivität trägt. Die Differenzierung von interner und externer FuE hat aus unterschiedlichen Gründen Relevanz:

- Bei der externen FuE ist eine Zuordnung der steuerlichen Zuwendungen zu einem der beteiligten Unternehmen nötig, um eine doppelte Förderung zu vermeiden, die keinen zusätzlichen Anreizeffekt für Innovation hätte. Die Vergünstigungen werden dabei in der Förderpraxis anderer Länder in der Regel dem Auftraggeber gewährt.
- Sofern eine grenzüberschreitende externe FuE-Aktivität für eine steuerliche Förderung in Rede steht, kommt verkomplizierend hinzu, dass – ebenfalls aufgrund fehlender zusätzlicher Anreizeffekte – eine Doppelförderung in unterschiedlichen Staaten zu vermeiden ist.
- Schließlich werden bei der FuE-Förderung in anderen OECD- und EU-Staaten die Aufwendungen für externe FuE zum Teil nur eingeschränkt oder gar nicht bei den steuerlichen Vergünstigungen berücksichtigt. Hintergrund ist, dass eine Überprüfung der Angaben des antragsstellenden Unternehmens zu dem jeweiligen Forschungsauftrag durch die Finanzverwaltung nur eingeschränkt möglich ist, da insbesondere eine Kontrolle vor Ort, etwa im

Rahmen einer Betriebsprüfung, erschwert ist. Dies gilt insbesondere im Falle einer ins Ausland vergebenen Auftragsforschung. Bei der externen FuE besteht also ein erhöhtes Missbrauchsrisiko.

In der Literatur wird eine Einbeziehung externer FuE-Aufwendungen in ein mögliches FuE-Förderregime einem Ausschluss derselben vorgezogen. Dabei wird zum Teil dafür votiert, durch eine territoriale Begrenzung der begünstigungsfähigen ins Ausland vergebenen Auftragsforschung auf das Gebiet der Europäischen Union die Missbrauchsrisiken abzusenken und die Kontrollmöglichkeiten für die Finanzverwaltung weitgehend zu erhalten. Denkbar erscheint auch eine Ausdehnung einer solchen Territorialklausel auf qualifizierte Drittstaaten, mit denen bilaterale Amtshilfeabkommen bestehen; sinnvoll erscheint dabei das Abfassen eines enumerativen Katalogs. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass einer Begrenzung der berücksichtigungsfähigen FuE-Projekte auf solche, die an inländische FuE-Dienstleister als Auftragnehmer vergeben werden, auf EU-rechtlicher Ebene die Dienstleistungsfreiheit (Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot) entgegenstehen dürfte (Art. 56 ff. AEUV). Sofern also eine Einbeziehung externer FuE-Aufwendungen erfolgt, muss diese (mindestens) gleichermaßen für Auftragsforschung innerhalb des gesamten Raumes der EU gelten.

Als aussagekräftiges Beispiel für ein steuerliches Fördersystem, das sowohl interne, als auch bestimmte externe FuE-Aufwendungen im Raum der EU/des EWR berücksichtigt, kann das österreichische FuE-Förderprogramm herangezogen werden:

- Österreich gewährt Unternehmen eine volumenbasierte Steuergutschrift (die sog. Forschungsprämie) in Höhe von 10 Prozent der Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung, die auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen ist (§ 108c Abs. 1, 5 öEStG).
- Dabei finden gemäß § 108c Abs. 2 Ziff. 1 öEStG zunächst alle Arten interner FuE-Aufwendungen Berücksichtigung: „Prämienbegünstigt sind [...] eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung [...]. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen.“
- Unter § 108c Abs. 2 Ziff. 2 öEStG werden im Anschluss die einschränkenden Voraussetzungen formuliert, unter denen auch eine „Auftragsforschung für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung“ prämiert ist. Die beiden zentralen Kriterien lauten:
 - „Die Forschung muss von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte in Auftrag gegeben werden.“ (Auftraggeber) und
 - „Es dürfen nur Einrichtungen oder Unternehmen beauftragt werden, die mit Forschungsaufgaben und experimentellen Entwicklungsaufgaben befasst sind und deren Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen ist.“ (Auftragnehmer)
- Zudem ist eine Höchstgrenze von 1.000.000 Euro pro Unternehmen und Steuerjahr für förderungsfähige externe FuE-Aufwendungen eingezogen worden.

- Bemerkenswert erscheint ferner, dass auch der Auftragnehmer die in fremdem Auftrag und auf fremde Rechnung ausgeführten FuE-Aktivitäten steuerlich geltend machen kann (dann als eigenbetriebliche FuE – s.o.), soweit nicht der Auftraggeber von dem ihm eingeräumten Vorzugsrecht Gebrauch macht und die Forschungsprämie auf die Aufwendungen für die Auftragsforschung selbst in Anspruch nimmt.

Als steuerliche Förderinstrumente kommen in Frage:

- Steuergutschrift (*tax credit*)

Die Steuergutschrift ist eines der am häufigsten umgesetzten steuerlichen FuE-Fördermodelle und wird in Literatur, Wissenschaft und Wirtschaft ganz überwiegend als das optimale Förderinstrument angesehen.

- Bemessungsgrundlagenbegünstigung (erhöhte Betriebsausgaben, Sonderabschreibungen, erhöhte oder beschleunigte Abschreibungen, Investitionsfreibeträge),
- steuerliche Vergünstigungen bei der Beschäftigung von FuE-Personal,
- ermäßigte Besteuerung der wirtschaftlichen Verwertung von FuE-Ergebnissen (Patent Box, Innovation Box),
- Steuererleichterungen für qualifizierte FuE-Zentren/FuE-Cluster,
- Steuervergünstigungen für Anteilseigner bestimmter FuE-intensiver Unternehmen,
- persönliche Steuervergünstigungen für „Wissensträger“.

5. Administrative Fragen zu einer steuerlichen Förderung von FuE-Aufwendungen

Viele Staaten scheinen bei der Ausgestaltung ihres FuE-Förderregimes auch auf besondere gesetzliche Regelungen zur *Missbrauchsprävention* verzichtet zu haben und sich ganz auf eine Kontrolle im Zuge der steuerlichen Geltendmachung, ggf. ergänzt durch eine Außenprüfung vor Ort in der betreffenden Betriebsstätte, zu beschränken.

Eine hohe Missbrauchsgefahr bringt die steuerliche Begünstigung von Investitionsaufwendungen etwa für Gebäude, Gerätschaften oder ähnliches mit sich, da hier i.d.R. in sehr konzentrierter Weise hohe Fördervolumina in Rede stehen. Eine Missbrauchsprävention kann hier im Wesentlichen auf zwei Wegen erfolgen: Entweder wird die steuerliche Förderung im Anschaffungszeitpunkt gewährt und (abgesichert durch eine anteilige Rückerstattungspflicht) an eine Mindesthaltedauer des Investitionsgegenstandes im jeweiligen Unternehmen gekoppelt oder das Investitionsvolumen fließt nicht sofort in voller Höhe, sondern schrittweise jährlich in Höhe des jeweils anfallenden Abschreibungsbetrags in die Bemessungsgrundlage für die steuerliche Förderung mit ein.

Das Missbrauchsrisiko bei externer FuE kann durch dreierlei Einschränkungen eingehegt werden: Territoriale Begrenzungen hinsichtlich möglicher Auftragsnehmer, Festlegung einer Fördersummenhöchstgrenze, prozentualer Abschlag zur Abgeltung erhöhter Verwaltungskosten. Bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten innerhalb der EU kann zudem auf die Möglichkeiten des zwischenstaatlichen Informationsaustausches im Wege des Amtshilfeverfahrens zurückgegriffen werden.

Internationale Regelungsbeispiele zu der Frage der Missbrauchsprävention:

- In *Irland* entfällt die Steuergutschrift für Investitionsaufwendungen für Gebäude rückwirkend, wenn das förderrelevante Gebäude innerhalb von zehn Jahren, gerechnet ab dem Jahr der Entstehung der Investitionsaufwendungen, veräußert oder nicht mehr für FuE-Zwecke verwendet wird (Mindesthaltedauer).
- In *Malta* wird die bestehende steuerliche Begünstigungsregel für die Verwertung geistiger Eigentumsrechten nicht angewandt, wenn eine Veräußerung derselben zwischen verwandten Unternehmen erfolgt (Mutter- und Tochtergesellschaften ab Stammkapitalbeteiligungen von 10%). Dadurch soll die Ausnutzung von „Kaskadeneffekten“ in Konzernstrukturen verhindert werden. Zudem müssen die aus steuerlich begünstigten FuE-Aktivitäten herrührenden immateriellen Vermögenswerte mindestens drei Jahre im Unternehmen verbleiben; ansonsten wird eine (anteilige) Rückerstattungspflicht ausgelöst.
- Die *Vereinigten Staaten* haben eine Reihe von vier umfangreichen, standardisierten Tests bereits auf Gesetzesebene normiert, um so qualifizierte, also förderungswürdige FuE-Aktivitäten früh herauszufiltern und einem Missbrauch der Förderregeln vorzubeugen.
- In *Italien* wird - neben der Aussendung speziell ausgebildeter Außenprüfer – ein Sanktionssystem mit (empfindlichen) Bußgeldern angewandt.

Anders als bei einer direkten, projektorientierten staatlichen Förderung von privatwirtschaftlichen FuE-Aktivitäten dürfte bei einer allgemeinen steuerlichen Förderung eine *Überprüfung* der Anspruchsberechtigung im Voraus aufgrund des Prüfungsumfangs durch staatliche Stellen nicht zu bewerkstelligen sein. Ein zentrales Problem bei der Nachprüfung der Förderberechtigung über eine mit der Steuererklärung eingereichte Dokumentation ist jedoch, dass das Unternehmen erst im Nachhinein erfährt, ob ein FuE-Vorhaben förderfähig ist oder nicht. Möglich erscheint daher die Ergänzung des Standarddokumentationsverfahrens um ein freiwilliges Vorab-Prüfungsverfahren, dessen Kosten allerdings das Unternehmen tragen sollte. Dabei könnte entweder das zuständige Finanzamt selbst in ein Verständigungsverfahren mit dem anfragenden Unternehmen eintreten und hierfür besonders geschulte Finanzbeamte abstellen und sich am Ende mit einer verbindlichen Auskunft festlegen oder es könnte eine Zertifizierung von FuE-Vorhaben durch staatlich anerkannte Institutionen erfolgen. In Betracht kämen für ein Zertifizierungsverfahren etwa öffentlich-rechtliche Körperschaften, die zur berufsständischen Selbstverwaltung berufen sind (Kammern in freien Berufen, Gewerbe oder Landwirtschaft), industrielle Forschungsvereinigungen oder mit öffentlichen Mitteln finanzierte Forschungseinrichtungen (an Hochschulen, außeruniversitäre oder bundeseigene). Möglich erscheint auch eine vorgelagerte Entscheidung der Finanzbehörde über die Anerkennung der Zertifizierung durch bestimmte Prüfer.

Folgende Regelungsansätze lassen sich in anderen Staaten finden:

-
- In Australien und Japan hat eine Voranmeldung der steuerlich relevanten FuE-Aktivitäten zu erfolgen, was vermutlich (ähnlich wie bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung hierzulande) dem Staat die fiskalische Kalkulation erleichtern und möglicherweise frühzeitige Vor-Ort-Kontrollen ermöglichen soll.
 - Eine vorherige Bewilligung/Zulassung zu fördernder FuE-Projekte durch die Finanzverwaltung ist in den Niederlanden (Vorlage einer Machbarkeitsstudie) und der Türkei erforderlich.
 - Eine vorherige Überprüfung (*audit*) des jeweiligen FuE-Vorhabens durch die Finanzverwaltung wird in Österreich, Ungarn und Polen durchgeführt.
 - Ein besonderes Zertifikat muss etwa in Belgien zu dem jeweiligen FuE-Projekt vorgelegt werden, um nachzuweisen, dass das FuE-Vorhaben fortschrittliche Produkte oder Technologien betrifft, die besonders umweltfreundlich sind.
 - Kanada unterhält ein spezielles Programm für Erstanspruchsteller zur Unterstützung der Unternehmen bei ihrem ersten Förderantrag. Hierbei werden behördliche Vorprüfungen durchgeführt, die förderfähige FuE-Aktivitäten identifizieren und eine Planungshilfe für Investitionen bieten sollen. Dadurch werden die Bürokratiekosten für die interessierten Unternehmen gesenkt.
 - Australien und Kanada geben Unternehmen zudem einen methodischen Leitfaden für ein „(Förderfähigkeits-)Selbstbeurteilungsverfahren“ (*eligibility self-assessment tool*) an die Hand, mit dem die Unternehmen zu einer Selbsteinschätzung gelangen können, ob bestimmte FuE-Projekte die Voraussetzungen einer steuerlichen Förderung erfüllen.
 - Österreich, Frankreich, Ungarn, und Spanien gewähren den Unternehmen auf Antrag ein Reskript (*rescript*) bzw. ein Zertifikat, das eine verbindliche Auskunft über die Förderfähigkeit von FuE-Projekten gibt und Bindungswirkung für die Finanzverwaltung im Rahmen der späteren steuerlichen Veranlagung entfaltet.
-



Anlage

Ausgewählte Fragen zu einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE)

Internationaler Vergleich, Abgrenzungsfragen, Administration



Ausgewählte Fragen zu einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE)
Internationaler Vergleich, Abgrenzungsfragen, Administration

Verfasser/in: [REDACTED]
Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 059/15
Abschluss der Arbeit: 07.05.2015
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen
Telefon: [REDACTED]

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	5
2.	Einführung in die Darstellung und Beschreibung des Status quo der steuerlichen FuE-Förderung in OECD, EU und der Bundesrepublik Deutschland	6
2.1.	Einführung zu dem Gang der Darstellung und den betrachteten Inhalten	6
2.2.	Die Ausgangslage: Steuerliche FuE-Förderung in OECD, EU und der Bundesrepublik Deutschland	8
3.	Vergleichsbetrachtung der steuerlichen Förderung von FuE in den OECD- und EU-Mitgliedsstaaten unter besonderer Berücksichtigung kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU)	11
3.1.	Intensivere steuerliche Begünstigung von FuE-Aktivitäten kleiner und mittlerer Unternehmen, sowie junger innovativer Unternehmen	12
3.2.	Angewandte Kriterien zur Abgrenzung von KMU und größeren Unternehmen	14
3.3.	Kriterien zur Identifizierung sog. junger, innovativer Unternehmen (YIC) am Beispiel Frankreichs	17
3.4.	Bedenken gegenüber einer selektiven FuE-Förderung von KMU/YIC in Deutschland	19
3.5.	Instrumente einer impliziten (faktischen) steuerlichen Begünstigung von KMU und YIC (<i>implicit targeting</i>)	20
4.	Definition von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für den Zweck einer steuerlichen Förderung	22
4.1.	Die FuE-Definition des Frascati-Handbuchs der OECD von 2002 – Ziel, Inhalt, Übertragbarkeit	22
4.2.	Abgrenzungsprobleme und das Kriterium der „Neuartigkeit“ (<i>novelty</i>)	25
4.2.1.	Beschreibung des Kriteriums der Neuartigkeit durch das Frascati-Handbuch	25
4.2.2.	Ansätze in anderen OECD- und EU-Staaten im Hinblick auf den Bezugsparameter des Neuheitskriteriums	26
4.2.3.	Vergleichender Querblick in die Regelungen des Patentrechts	27
4.3.	Festlegung des Umfangs der berücksichtigungsfähigen FuE-Aufwendungen (inkrementeller vs. volumenbasierter Ansatz)	28
4.4.	Differenzierte Betrachtung interner und externer FuE-Aufwendungen	29
4.5.	Auswahl eines bestimmten steuerlichen Förderinstruments	34
4.5.1.	Variante 1: Steuergutschrift (<i>tax credit</i>)	35
4.5.2.	Variante 2: Bemessungsgrundlagenbegünstigung	37

4.5.3.	Variante 3: Steuerliche Vergünstigungen bei der Beschäftigung von FuE-Personal	37
4.5.4.	Variante 4: Ermäßigte Besteuerung der wirtschaftlichen Verwertung von FuE-Ergebnissen (geistigem Eigentum)	37
4.5.5.	Variante 5: Steuererleichterungen für qualifizierte FuE-Zentren/FuE-Cluster	38
4.5.6.	Variante 6: Steuervergünstigungen für Anteilseigner bestimmter FuE-intensiver Unternehmen	38
4.5.7.	Variante 7: Persönliche Steuervergünstigungen für „Wissensträger“	39
4.6.	Europarechtliche Vorgaben für eine steuerliche FuE-Förderung	39
4.7.	Herangehensweise für eine Definition von FuE-Aufwendungen im deutschen Steuerrecht	40
5.	Administrative Fragen zu einer steuerlichen Förderung von FuE-Aufwendungen	41
5.1.	Einbindung in die bestehende Veranlagungspraxis und Zusammenspiel mit bereits bestehender direkter Förderung	41
5.1.1.	Erfahrungen und Regelungsansätze aus der Verwaltungspraxis anderer Staaten	43
5.1.2.	Dokumentationspflichten und Möglichkeiten einer besonderen Zertifizierung von FuE-Aktivitäten durch staatliche Stellen oder unabhängige Institutionen	44
5.2.	Prävention einer missbräuchlichen Inanspruchnahme einer steuerlichen FuE-Förderung und Betrachtung beispielhafter Regelungen in anderen OECD- und EU-Mitgliedsstaaten	45

1. Fragestellung

Der Fachbereich wird um die Beantwortung mehrerer Fragestellungen gebeten, welche die steuerliche Förderung privatwirtschaftlicher Aufwendungen für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zum Gegenstand haben:

- a) Vergleichende Gegenüberstellung zu folgenden Fragen:
 - Welche KMU Abgrenzungskriterien gibt es bei der steuerlichen Forschungsförderung in anderen OECD-Ländern?
 - Welche Länder beschränken sich bei einer steuerlichen Förderung von FuE lediglich auf KMU?
 - Welche Missbrauchsregelungen gibt es bei der steuerlichen Forschungsförderung in anderen OECD-Ländern?

- b) Wie könnte eine für hiesige Rechnungslegung/Besteuerung praktikable, mit EU-Recht konforme und an der Frascati-Definition der OECD angelehnte Definition von FuE-Aufwendungen lauten, die
 - interne Aufwendungen, also laufende Personal- und Sachaufwendungen für FuE sowie laufende Aufwendungen für investitionsbezogene FuE-Aufwendungen (z. B. für Laborgeräte und Gebäude) umfasst;
 - interne Aufwendungen, also laufende Personal- und Sachaufwendungen für FuE sowie laufende Aufwendungen für investitionsbezogene FuE-Aufwendungen (z. B. für Laborgeräte und Gebäude) sowie Aufwendungen des Auftraggebers für Auftragsforschung (externe Aufwendungen) umfasst?

- c) Welche Institutionen hierzulande wären denkbar, die das Vorliegen von FuE-Aufwendungen im o.g. Sinne prüfen bzw. bescheinigen könnten?

2. Einführung in die Darstellung und Beschreibung des Status quo der steuerlichen FuE-Förderung in OECD, EU und der Bundesrepublik Deutschland

2.1. Einführung zu dem Gang der Darstellung und den betrachteten Inhalten

Die Gliederung der nachfolgenden Ausarbeitung folgt im Wesentlichen der Reihenfolge der o.g. Fragestellungen. Allerdings wurde die Frage der Prävention einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Steueranreize (s.o. Punkt 1. a) dritter Spiegelstrich) wegen des engeren Sachzusammenhangs in den Komplex der administrativen Umsetzung einer steuerlichen FuE-Förderung (entspricht der Fragestellung unter Punkt 1. c)) verschoben (s. Punkt 5.4).

Inhaltlich wurde der Fragenkomplex zu Punkt 1 a) (Internationale Vergleichsbetrachtung der spezifischen KMU-Förderung) ergänzt um eine Betrachtung der besonderen Förderung sog. junger, innovativer Unternehmen (als qualifizierte Form von KMU). Die Beantwortung der Frage zu einer möglichen Definition von steuerlich förderfähigen FuE-Aufwendungen (s.o. Punkt 1. b)) wurde etwas breiter angelegt, um einen umfassenderen Überblick über die in Frage kommenden steuerrechtlichen Gestaltungsoptionen zu ermöglichen und den Interdependenzen gerecht zu werden, die zwischen den denkbaren Förderinstrumenten und einer gesetzlichen FuE-Definition bestehen. Schließlich wurde die Frage, welche Institutionen hierzulande das Vorliegen von FuE-Aufwendungen prüfen bzw. bescheinigen könnten (s.o. Punkt 1. c)), eingebettet in eine ganzheitlichere Betrachtung der administrativen Umsetzung einer steuerlichen FuE-Förderung in Deutschland. Abschließend soll ein Verzeichnis ausgewählter Literatur die vertiefende Befassung mit der Thematik erleichtern.

Den für diese Ausarbeitung ausgewerteten Studien, statistischen Erhebungen und sonstigen Untersuchungen liegt jeweils eine unterschiedliche Auswahl einbezogener Staaten zugrunde. Die hiesige Darstellung beschränkt sich dabei auf diejenigen Länder, die derzeit feste Mitglieder der OECD und/oder Mitgliedsstaaten der Europäischen Union sind¹.

1 Nicht einbezogen sind also etwaige OECD- oder EU-Beitrittskandidaten oder sonstige Staaten mit denen die OECD eine sog. „verstärkte Zusammenarbeit“ pflegt.

Davon umfasst sind folgende 41 Staaten:

- Australien ^{a)}
- Belgien
- Bulgarien ^{b)}
- Chile ^{a)}
- Dänemark
- Deutschland
- Estland
- Finnland
- Frankreich
- Griechenland
- Irland
- Island ^{a)}
- Israel ^{a)}
- Italien
- Japan ^{a)}
- Kanada ^{a)}
- Kroatien ^{b)}
- Lettland ^{b)}
- Litauen ^{b)}
- Luxemburg
- Malta ^{b)}
- Mexiko ^{a)}
- Neuseeland ^{a)}
- Niederlande
- Norwegen ^{a)}
- Österreich
- Polen
- Portugal
- Rumänien ^{b)}
- Schweden
- Schweiz ^{a)}
- Slowakei
- Slowenien
- Spanien
- Südkorea ^{a)}
- Tschechien
- Türkei ^{a)}
- Ungarn
- Vereinigte Staaten ^{a)}
- Vereinigtes Königreich
- Zypern ^{b)}

Erläuterung: Diejenigen Staaten, die mit einem hochgestellten a) versehen sind, sind ausschließlich Mitglied der OECD, diejenigen mit einem hochgestellten b) sind derzeit lediglich Mitglieder der EU. Die übrigen Länder sind OECD- und EU-Mitglied.

Zur leichteren Einordnung der betrachteten Förderregime soll den weiteren Ausführungen noch der Hinweis vorangestellt werden, dass – soweit ersichtlich² – alle verfügbaren Studien und sonstigen Untersuchungen lediglich solche steuerlichen Vergünstigungen in den Blick nehmen, die auf nationaler Ebene gewährt werden. Etwaige Steueranreize, die auf der Ebene von Gliedstaaten³ oder im kommunalen Bereich für FuE-Aktivitäten bestehen, werden ausgehend von der beschriebenen Quellenlage daher auch durch die hiesige Ausarbeitung nicht erfasst.⁴

2.2. Die Ausgangslage: Steuerliche FuE-Förderung in OECD, EU und der Bundesrepublik Deutschland

Die Bundesrepublik Deutschland fördert als eines von wenigen OECD- und EU-Mitgliedsstaaten privatwirtschaftliche Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (FuE)⁵ nicht durch allgemeine steuerliche Vergünstigungen (indirekte Förderung). Neben Deutschland verzichten nur Estland, Mexiko⁶, Neuseeland⁶ und die Schweiz auf ein solches Förderregime.⁷ Unter den 15 wirtschaftsstärksten Nationen der OECD⁸ ist Deutschland damit neben Mexiko der einzige Staat, der sich bei der Förderung von FuE ausschließlich auf ein direktes, projektbezogenes staatliches

-
- 2 OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 159, Notes zu Figure 5.2. (abrufbar unter: http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-science-technology-and-industry-outlook-2014_sti_outlook-2014-en - zuletzt geprüft am 07.05.2015).
 - 3 Wie etwa die niedrigere Besteuerung von Patenteinkünften im Rahmen einer sog. „Lizenzbox“ in dem Schweizer Kanton Nidwalden seit dem 1. Januar 2011, vgl. Keuschnigg/Ribi, Volkswirtschaftliche Analyse der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, abrufbar unter: http://www.fgn.unisg.ch/~media/inter-net/content/dateien/instituteundcenters/fgn/christian%20keuschnigg/policy%20studies0/new%20projects/keuschnigg_ribi_kpmg_14mar11.pdf (zuletzt geprüft am: 07.05.2015).
 - 4 Vereinzelt Hinweise auf subnationale Fördermaßnahmen finden sich – allerdings inkonsistent in der Darstellung, da wohl je nach Verfügbarkeit entsprechender Informationen aufgenommen – bei: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014 (abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/services_papers/working_papers/index_de.htm ; zuletzt geprüft am: 07.05.2015).
 - 5 In englischsprachigen Quellen entspricht „R&D“ (für *Research and Development*) dem deutschsprachigen Akronym „FuE“; die ebenfalls häufig anzutreffende Bezeichnung „BERD“ steht für *Business Expenditures on Research and Development* (= unternehmerische Aufwendungen für FuE).
 - 6 In Mexiko und Neuseeland bestanden zeitweise bereits steuerliche Anreize für FuE-Tätigkeiten, jedoch wurden beide Förderprogramme in den Jahren 2009/2010 abgeschafft, vgl. OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 159 – Notes zu Figure 5.2. (vgl. Fn. 2).
 - 7 OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 159 (Fn. 2); Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 51, 53 (vgl. Fn. 4).
 - 8 Dies umfasst die Staaten USA, Japan, Deutschland, Frankreich, Vereinigtes Königreich, Italien, Kanada, Spanien, Australien, Südkorea, Mexiko, Niederlande, Schweiz, Türkei und Belgien; vgl. <http://www.oecd.org/about/budget/member-countries-budget-contributions.htm> (zuletzt geprüft am: 07.05.2015).

Engagement beschränkt, ohne den Unternehmen allgemein wirkende steuerliche Anreize zu bieten.⁹ Unter den 28 EU-Mitgliedsstaaten gewähren mittlerweile nur noch Deutschland und Estland der Privatwirtschaft keine steuerlichen Vergünstigungen für das Betreiben von FuE-Aktivitäten¹⁰, nachdem im Laufe der letzten fünf Jahre auch Finnland, Lettland, Litauen, Rumänien, Schweden, die Slowakei und Zypern derartige Steueranreize eingeführt haben¹¹.

Vor diesem Hintergrund regen sich bereits seit einigen Jahren Stimmen aus Wissenschaft¹² und Industrie¹³, welche die Einrichtung einer steuerlichen FuE-Förderung auch in der Bundesrepublik Deutschland fordern.¹⁴ Dabei wird wiederkehrend die Befürchtung artikuliert, Deutschland werde im internationalen Wettbewerb als Innovations- und Technologiestandort zurückfallen, da zum einen die Gründung junger, innovativer Unternehmen im Ausland attraktiver erscheine¹⁵ und zum anderen privatwirtschaftliche FuE-Aktivitäten zunehmend – insbesondere durch global

-
- 9 Vgl. die OECD-Statistik: „Government funding of business R&D, direct funding and R&D tax incentives, 2012“ in: OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 159 Figure 5.2. (Fn. 2).
- 10 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 51 (Fn. 4).
- 11 Vgl. Christoph Spengel et al., wo die sieben benannten EU-Staaten für das Jahr 2009 noch ohne bestehendes FuE-Förderregime geführt werden: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. XXV; OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 159, Notes zu Figure 5.2. (Fn. 2).
- 12 „Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2013“ der Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI-Gutachten 2013), S. 85; EFI-Gutachten 2014, S. 122; EFI-Gutachten 2015, S. 26 (EFI-Gutachten jeweils abrufbar unter: <http://www.e-fi.de/gutachten.html?&L=0> – zuletzt geprüft am 07.05.2015); Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S.34 ff.; Hornig in: Betriebs-Berater (BB) 2010, 215; Lehmann in: Deutsches Steuerrecht (DStR) 2010,1459 (1464).
- 13 Etwa Ulrich Grillo (Präsident des Bundesverbandes der Deutschen Industrie, BDI) in der WAZ vom 05. April 2014 (abrufbar unter: <http://www.waz-online.de/In-Ausland/Wirtschaft/Deutschland-Welt/BDI-Chef-Grillo-Deutschland-faellt-zurueck> – zuletzt geprüft am: 07.05.2015); Positionspapier des BDI und BDA (Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände), Steuerliche Forschungsförderung unverzüglich einführen!, August 2009 (abrufbar unter: http://www.bdi.eu/download_content/Marketing/Broschuere_Steuerliche_Forschungsforderung_einfuehren.pdf - zuletzt geprüft am: 07.05.2015); Positionspapier des BITKOM (Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien e.V.), Impulse für den Innovationsstandort Deutschland, März 2008 (abrufbar unter: [https://www.bitkom.org/files/documents/Impulse_fuer_den_Innovationsstandort_\(BITKOM-Positionspapier\).pdf](https://www.bitkom.org/files/documents/Impulse_fuer_den_Innovationsstandort_(BITKOM-Positionspapier).pdf) – zuletzt geprüft am 07.05.2015); Schlie/Stetzelberger (beide SAP) in: Internationales Steuerrecht (IStR) 2008, 269.
- 14 Gegenstimme aber bei Belitz (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., DIW Berlin) in: DIW Wochenbericht Nr. 44/2013 vom 30. Oktober 2013 (abrufbar unter: http://www.diw.de/documents/pu-blikationen/73/diw_01.c.430371.de/13-44-4.pdf – zuletzt geprüft am: 07.05.2015).
- 15 Vgl. etwa das „Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2014“ der Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI-Gutachten 2014), S. 120 ff. (abrufbar unter: <http://www.e-fi.de/gutachten.html?&L=0> – zuletzt geprüft am 07.05.2015).

mobile multinationale Unternehmen (MNU) – in andere Länder verlagert würden¹⁶. In diesem Diskussionszusammenhang wird (gestützt auf empirische Studien) auch häufig darauf hingewiesen, dass insbesondere kleine und mittlere Unternehmen (KMU) – und unter diesen wiederum v.a. (junge) innovative Unternehmen mit hohem Technologisierungsgrad – besonders empfänglich für steuerliche FuE-Anreize seien und auf solche mit deutlich erhöhter FuE-Aktivität reagieren bzw. überhaupt erst eine Gründung/Niederlassung anstreben.¹⁷ Auf dieser Unternehmensgruppe liegt entsprechend der Fragestellung (s.o. Punkt 1. a)) auch das Hauptaugenmerk der Darstellung unter dem nachfolgenden Gliederungspunkt 3.

Zum Abschluss der Einführung soll noch angemerkt werden, dass die Situation des „Nachzüglers“ im Bereich der steuerlichen FuE-Förderung für Deutschland auch Chancen bereithält, da bei der möglichen Ausgestaltung eines deutschen FuE-Förderregimes auf die zahlreichen Regelungsansätze und die Praxiserfahrung in anderen OECD-/EU-Mitgliedsstaaten zurückgegriffen werden kann.¹⁸ Zudem existieren mittlerweile umfassende Vergleichsstudien, die u.a. besonders vorbildliche Förderprogramme hervorheben und Empfehlungen aussprechen.¹⁹

-
- 16 Vgl. mit einer anleitenden Darstellung zur grenzüberschreitenden Verlagerung von FuE-Aktivitäten am Beispiel Frankreichs Brinkmann/Maier/Brandstätter in: IStR 2009, 563; Gegenstimme zu der Entwicklung auch hier bei Belitz (DIW Berlin) in: „DIW Roundup“ vom 15. Juli 2014 (abrufbar unter: http://www.diw.de/de/diw_01.c.469874.de/presse/diw_roundup/motive_der_internationalisierung_von_forschung_und_entwicklung.html – zuletzt geprüft am: 07.05.2015).
- 17 Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 13 ff.
- 18 Ähnlich auch Hornig, Marcus in: Betriebs-Berater (BB) 2010, 215, 221.
- 19 Vgl. dazu insbesondere: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Good practice cases – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014; Überblick zu empfohlenen Herangehensweisen: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Final Report, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 73 ff. (vgl. Fn. 4).

3. Vergleichsbetrachtung der steuerlichen Förderung von FuE in den OECD- und EU-Mitgliedsstaaten unter besonderer Berücksichtigung kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU)²⁰

Ausgehend von der Fragestellung (s.o. Punkt 1. a)) ist zunächst festzuhalten, dass sich *keiner* der 36 OECD- und EU-Staaten, die ein steuerliches FuE-Förderregime eingerichtet haben, ausschließlich auf die selektive Förderung von KMU beschränkt.²¹

Zum Teil gewähren die betreffenden Länder eine einheitliche Förderung für sämtliche Unternehmen. Andere Staaten haben ihre steuerlichen FuE-Fördermaßnahmen demgegenüber differenzierter ausgestaltet und begünstigen verstärkt bestimmte Zielgruppen (*target groups*). Dabei finden neben einer intensiveren Förderung von KMU im Allgemeinen auch besondere Begünstigungen für junge innovative Unternehmen (YIC – young innovative companies²²; z.T. mit ähnlicher Konnotation: „Start-Ups“) Anwendung. Dabei handelt es sich i.d.R. um qualifizierte KMU, die aufgrund der Erfüllung spezifischer zusätzlicher Kriterien für besonders förderungswürdig erachtet werden (das aussagekräftigste Beispiel bietet Frankreich, vgl. dazu Punkt 3.3). Einige Länder verfolgen zudem gezielt rechtsform- oder regionenspezifische, sowie branchen- oder technologiebezogene Fördermaßnahmen zur Verwirklichung bestimmter staatlicher Lenkungsziele, die jedoch stark in Abhängigkeit zu dem Gepräge der jeweiligen Wirtschaftsstruktur stehen.²³

20 In englischsprachigen Quellen entspricht „SME(s)“ (für *Small and Medium[-sized] Enterprises*; z.T. auch „SMB[s]“ für *Small and Medium[-sized] Businesses*) dem deutschsprachigen Akronym KMU.

21 Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 79; OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 168 Figure 5.5. (Fn. 2); Australien hat zwischenzeitliche Reformbestrebungen aufgegeben, die vorsahen, sehr große Unternehmen mit einem inländischen Jahresumsatz von mehr als 20 Milliarden AU\$ von der steuerlichen FuE-Förderung gänzlich auszuschließen. Dies hätte (neben kaum FuE-relevanten Finanzdienstleistungsunternehmen und Handelsketten) v.a. die Großunternehmen der australischen Bergbauindustrie (BHP Billiton und Rio Tinto) betroffen (vgl. Forbes – Global 2000 Leading Companies, abrufbar unter: <http://www.forbes.com/global2000/list/> - zuletzt geprüft am 07.05.2015). Anstelle der o.g. Ausschlussschwelle wurde am 9. Februar 2015 eine Höchstgrenze für anrechnungsfähige FuE-Aufwendungen von 100 Millionen AU\$ pro Jahr und Unternehmen (Konzern) im Rahmen des steuerlichen FuE-Förderregimes beschlossen (vgl. PricewaterhouseCoopers Australia – TaxTalk–Insights, Research and Development vom 12.02.2015, abrufbar unter: <http://www.pwc.com.au/tax/taxtalk/assets/alerts/TaxTalk-Alert-RD-Alert-12Feb14.pdf> - zuletzt geprüft am: 07.05.2015).

22 In der Literatur hat sich bislang kein feststehender deutschsprachiger Terminus nebst entsprechendem Akronym etabliert; stattdessen findet regelmäßig die Bezeichnung „YIC“ Verwendung.

23 Eingehende Darstellung bei Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 60 ff., sowie im dazugehörigen Anhang: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014 (vgl. Fn. 4); umfassende Analyse bei Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 195 ff.

3.1. Intensivere steuerliche Begünstigung von FuE-Aktivitäten kleiner und mittlerer Unternehmen, sowie junger innovativer Unternehmen

In den folgenden OECD- und EU-Mitgliedsstaaten erfolgt eine großzügigere steuerliche Förderung der FuE-Tätigkeit von KMU im Vergleich zu größeren Unternehmen²⁴:

- Australien
- Frankreich
- Griechenland
- Italien²⁵
- Japan
- Kanada²⁶
- Malta
- Norwegen
- Polen
- Portugal
- Südkorea
- Türkei
- Ungarn
- Vereinigte Staaten
- Vereinigtes Königreich

24 Auflistung zusammengestellt anhand der folgenden Studien: OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014 (vgl. Fn. 2), S. 166 ff. (s. insbesondere auch S. 168, Figure 5.5. und European Commission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 60 f. (vgl. Fn. 4).

25 Die Sonderbehandlung von KMU beschränkt sich in Italien allerdings darauf, dass die Mindestbeschäftigungsdauer für eingestelltes FuE-Personal bei KMU auf zwei Jahre herabgesetzt ist, während diese bei sonstigen Unternehmen drei Jahre beträgt, um steuerlich förderfähig zu sein; vgl. Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 57 f. (vgl. Fn. 4).

26 In Kanada werden allerdings verschärfte Anforderungen an besonders zu fördernde KMU gestellt. Es muss sich bei diesen zusätzlich um sog. „Canadian-controlled private corporations“ (CCPC) handeln; Einzelheit dazu bei: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 19 (vgl. Fn. 4).

Junge, innovative Unternehmen (YIC) werden – bei abweichender Ausgestaltung der YIC-Qualifikationsmerkmale – in den folgenden Staaten besonders gefördert²⁷:

- Belgien
- Frankreich
- Israel
- Niederlande
- Portugal
- Vereinigte Staaten

Der Grad an zusätzlicher Förderintensität für KMU/YIC im Vergleich zu sonstigen Unternehmen variiert von Staat zu Staat erheblich, zumal die steuerlichen Förderinstrumente sehr verschieden ausgestaltet sind.²⁸ Länderübergreifend kann allerdings in der Vorgehensweise eine klare Präferenz dahin festgestellt werden, KMU und YIC keine exklusiven Fördermaßnahmen zur Verfügung zu stellen. Stattdessen werden bei allgemein zugänglichen Förderinstrumenten etwa unterschiedliche Fördersätze gewährt oder es werden die Zugangsvoraussetzungen einer Förderung für KMU/YIC abgesenkt. Anhand repräsentativer Beispielrechnungen für den Raum der Europäischen Union kann dabei nachvollzogen werden, dass die effektive Unternehmenssteuerbelastung durch spezielle steuerliche FuE-Anreize für KMU/YIC noch einmal zwischen 2% (Belgien) und 52% (Malta) gegenüber den jeweiligen Standardfördermaßnahmen reduziert wird.²⁹

Abschließend kann zu der Betrachtung selektiver Begünstigungen noch angemerkt werden, dass in keinem OECD- oder EU-Staat gezielt größere Unternehmen bei der steuerlichen FuE-Förderung bevorzugt behandelt werden.³⁰

27 Diese Liste beruht auf der Studie: European Commission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 61 (vgl. Fn. 4); die dort evaluierte Staatenauswahl umfasst jedoch *nicht alle* OECD-Staaten; vgl. a.a.O. S. 51 und dort Fn. 28. In den verfügbaren OECD-Studien werden YIC nicht hinreichend deutlich von KMU im Allgemeinen getrennt betrachtet.

28 Vgl. die Einträge zu den jeweiligen Ländern in: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014 (vgl. Fn. 4).

29 Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 242 ff.

30 Allerdings gibt es zum Teil Eingangsschwellen, also Mindestinvestitionsbeträge für FuE-Aufwendungen eines Unternehmens, um sich für eine steuerliche Förderung zu qualifizieren. So verlangt etwa Italien für den Zugang zu einer Steuergutschrift einen Mindestaufwendungen für FuE i.H.v. 50.000 € pro Jahr; vgl. Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 57 f.; durch eine derartige Ausgestaltung des Förderregimes können jedenfalls faktische Hürden für die Partizipation von KMU/YIC an einer steuerlichen FuE-Förderung entstehen.

3.2. Angewandte Kriterien zur Abgrenzung von KMU und größeren Unternehmen

Sinnvolle Ansatzpunkte für eine Abgrenzung von KMU zu größeren Unternehmen bieten vor allem die Mitarbeiterzahl und bestimmte Finanzkennzahlen (z.B. der Umsatz). Als Anknüpfungspunkt weniger geeignet erscheint demgegenüber die Rechtsform in der das Unternehmen organisiert ist. Insofern kann zwar (etwa bei Aktiengesellschaften) eine Korrelation zu der Unternehmensgröße bestehen, jedoch bleibt die Gesellschaftsform wenig aussagekräftig in Bezug auf die tatsächliche Bedeutung, die Wettbewerbssituation und die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens.

Soweit eine bevorzugte Förderung von KMU erfolgt, orientieren sich die Staaten innerhalb der Europäischen Union einheitlich an der „Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen“ (2003/361/EG)³¹, welche am 1. Januar 2005 in Kraft getreten ist. Der dort verfolgte Definitionsansatz sollte demgemäß auch einer deutschen Regelung zugrunde gelegt werden, wenngleich es sich bei „Empfehlungen“ nicht um verbindliche Unionsrechtsakte handelt, die ggf. mit Zwang gegenüber den Mitgliedsstaaten durchgesetzt werden könnten (vgl. Art. 288 AEUV a.E.).³² Allerdings heißt es in dem Benutzerhandbuch der EU-Kommission zu der o.g. Empfehlung: „Die Kommission fordert sie [die Mitgliedsstaaten] jedoch gemeinsam mit der Europäischen Investitionsbank (EIB) und dem Europäischen Investitionsfonds (EIF) dazu auf, die Definition auf möglichst breiter Basis anzuwenden.“³³

In der Empfehlung der Kommission werden mit „Kleinstunternehmen“, „kleinen Unternehmen“, sowie „mittleren Unternehmen“ drei Unternehmenstypen definiert, die zusammen die Klasse der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) bilden und insgesamt gegenüber größeren Unternehmen abgegrenzt werden.³⁴ Als zentrales Abgrenzungskriterium zieht die EU-Kommission die *Mitarbeiterzahl* heran, ergänzt durch zwei finanzielle Kriterien, namentlich den *Jahresumsatz* und

31 ABl. EG 2003 Nr. L 124, S. 39.

32 Siehe dazu aber auch das Bekenntnis der EU-Mitgliedsstaaten zu einer gemeinsam koordinierten Wirtschaftspolitik im EWR in Art. 120, 121 AEUV, sowie den Grundsatz des „unionsfreundlichen“ Verhaltens in Art. 4 Abs. 3 EUV.

33 Europäische Kommission: Die neue KMU-Definition – Benutzerhandbuch und Mustererklärung, 2006, S. 6 (abrufbar unter: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_de.pdf - zuletzt geprüft am 07.05.2015).

34 Vgl. Artikel 2 des Anhangs zur Empfehlung 2003/361/EG; als Unternehmen gilt gemäß Art. 1 des Anhangs der Empfehlung 2003/361/EG „jede Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.“

die *Jahresbilanzsumme*³⁵ des Unternehmens³⁶, die wiederum alternativ zueinander Anwendung finden.

Konkret erfolgt die Abgrenzung nach dem folgenden Schema³⁷:

Größenklasse	Mitarbeiteranzahl	<i>sowie alternativ:</i>	Jahresumsatz	<i>oder</i>	Jahresbilanzsumme
Kleinstunternehmen	< 10		≤ 2 Mio. €		≤ 2 Mio. €
Kleines Unternehmen	< 50		≤ 10 Mio. €		≤ 10 Mio. €
Mittleres Unternehmen	< 250		≤ 50 Mio. €		≤ 43 Mio. €

Bei der Ermittlung, in welche Größenklasse ein Unternehmen einzustufen ist, kommt als weiteres einschränkendes Kriterium noch dasjenige der *Eigenständigkeit* des Unternehmens hinzu. So sollen Beteiligungs- und Konzernstrukturen angemessene Berücksichtigung finden. Partnerunternehmen oder verbundene Unternehmen werden dann gemeinsam und nicht isoliert an den KMU-Kriterien gemessen. Gemäß Art. 3 des Anhangs der Empfehlung 2003/361/EG gilt ein Unternehmen als eigenständig, wenn es weniger als 25 % (Kapital oder Stimmrechte) an einem anderen Unternehmen hält und/oder ein anderes Unternehmen weniger als 25 % an dem in Rede stehenden Unternehmen hält.³⁸

35 Die Kommission sieht das Kriterium der Bilanzsumme dabei als Korrektiv zu demjenigen des Umsatzes und führt dazu aus: Es „wäre davon abzuraten, als einziges finanzielles Kriterium den Umsatz heranzuziehen — allein schon deshalb, weil der Umsatz der Handelsunternehmen und des Vertriebs naturgemäß über dem des verarbeitenden Gewerbes liegt. Das Kriterium des Umsatzes muss also mit dem der Bilanzsumme kombiniert werden, das die Gesamtheit des Wertes eines Unternehmens widerspiegelt [...]“, vgl. ABl. EG 2003 Nr. L 124, S. 39 (4).

36 Einzelheiten dazu, wie die Ermittlung jeweils zu erfolgen hat bei Europäische Kommission: Die neue KMU-Definition – Benutzerhandbuch und Mustererklärung, 2006, S. 15 ff. (vgl. Fn. 33).

37 Vgl. Artikel 2 des Anhangs zur Empfehlung 2003/361/EG; Darstellung in Anlehnung an Europäische Kommission: Die neue KMU-Definition – Benutzerhandbuch und Mustererklärung, 2006, S. 14 (vgl. Fn. 33).

38 Vgl. auch die Darstellung nebst graphischer Aufbereitung bei: Europäische Kommission: Die neue KMU-Definition – Benutzerhandbuch und Mustererklärung, 2006, S. 16 f. (vgl. Fn. 33).

Ein Unternehmen kann – als Ausnahmen der genannten Beteiligungsregel – aber auch dann noch als eigenständiges Unternehmen (und somit als Unternehmen ohne Partnerunternehmen) gelten, wenn der genannte Schwellenwert von 25 % von folgenden Kategorien von Investoren erreicht oder überschritten wird (vgl. Art. 3 Abs. 2 des Anhangs der Empfehlung 2003/361/EG):

- staatliche Beteiligungsgesellschaften, Risikokapitalgesellschaften und sog. „Business Angels“³⁹;
- Universitäten und Forschungszentren ohne Gewinnzweck;
- institutionelle Anleger einschließlich regionaler Entwicklungsfonds;
- autonome Gebietskörperschaften mit einem Jahreshaushalt von weniger als 10 Mio. € und weniger als 5000 Einwohnern.

Bei einer solchen privilegierten Beteiligung darf jedoch wiederum der Schwellenwert von 50 % nicht überschritten werden, da es sich ansonsten um „verbundene Unternehmen“ i.S.d. Art. 3 Abs. 3 des Anhangs der Empfehlung 2003/361/EG handelte.⁴⁰

Zusammengefasst handelt es sich nach der EU-weit maßgeblichen Definition entsprechend der Empfehlung 2003/361/EG daher um ein Unternehmen der Kategorie KMU, wenn:

- ein *eigenständiges* Unternehmen vorliegt,
- das weniger als 250 *Mitarbeiter* beschäftigt und
- das entweder einen *Jahresumsatz* von höchstens 50 Mio. € erzielt oder
- eine *Jahresbilanzsumme* von höchstens 43 Mio. € aufweist.

39 Definition von „Business Angels“ in Art. 3 Abs. 2 lit. a) des Anhangs der Empfehlung 2003/361/EG: „Natürliche Personen bzw. Gruppen natürlicher Personen, die regelmäßig im Bereich der Risikokapitalinvestition tätig sind („Business Angels“) und die Eigenmittel in nicht börsennotierte Unternehmen investieren, sofern der Gesamtbetrag der Investition der genannten „Business Angels“ in ein und dasselbe Unternehmen 1.250.000 EUR nicht überschreitet.“

40 Weitere Einzelheiten zu den Ausnahmen und Sonderfällen bei an Europäische Kommission: Die neue KMU-Definition – Benutzerhandbuch und Mustererklärung, 2006, S. 18 ff. (vgl. Fn. 33).

3.3. Kriterien zur Identifizierung sog. junger, innovativer Unternehmen (YIC) am Beispiel Frankreichs

Bei sog. jungen, innovativen Unternehmen handelt es sich zunächst (in aller Regel) auch um KMU im Sinne der o.g. Abgrenzungskriterien (s.o. Punkt 3.2). Sodann kommen weitere qualifizierende Kriterien hinzu, die insbesondere das Alter des Unternehmens, die Struktur der Anteilseigner sowie das Tätigkeitsfeld betreffen können. Denn die verstärkte Förderung von YIC soll insbesondere dazu dienen, Unternehmensgründungen in als besonders zukunftsreichlich ausgemachten Branchen zu beflügeln (sog. Start-Ups). Dabei wird der Erkenntnis Rechnung getragen, dass Start-Up-Unternehmen zum einen i.d.R. besonders innovative Betätigungsfelder zu besetzen suchen und zum anderen in der unmittelbaren Nachgründungsphase ebenso regelmäßig Schwierigkeiten haben, Investoren für die Umsetzung ihrer Ideen zu gewinnen und notwendiges Kapital zu attrahieren.⁴¹

Frankreich hat ein besonders großzügiges und detailliert ausgestaltetes steuerliches FuE-Förderprogramm für YIC aufgelegt, welche dort als „JEI“ (für *Jeune Entreprise Innovante*) bezeichnet werden. Als JEI gilt ein Unternehmen, wenn es sich um ein eigenständiges KMU i.S.d. unter Punkt 3.2 genannten EU-Kriterien handelt und folgende zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind⁴²:

- Das KMU darf nicht älter als acht Jahre sein (*Alter*).
- Das KMU verwendet mindestens 15 % seiner Gesamtausgaben auf FuE-Aktivitäten (*Innovationskraft*).
- Die direkten oder indirekten Anteilseigner bestehen zu mindestens 50 % aus natürlichen Personen, anderen jungen innovativen KMU, bestimmten Wagniskapitalgesellschaften oder öffentlichen FuE-Instituten (*Struktur der Anteilseigner*).
- Das KMU darf nicht aus einem Restrukturierungsvorgang, aus der Konzentration von Geschäftsaktivitäten, aus der Ausweitung bereits bestehender Geschäftsaktivitäten oder der Wiederaufnahme solcher Tätigkeiten hervorgegangen sein (*Neugründung*).

41 Vgl. Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 60 (vgl. Fn. 4).

42 Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 111 f.; Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 40 f. (vgl. Fn. 4); Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Good practice cases – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 18 (vgl. Fn. 4); umfassende Darstellung auch bei Schlösser, Julia, Steuerliche Vergünstigungen für Forschung und Entwicklung in Frankreich, in: IStR 2009, 557, 560 f.

Die beiden letztgenannten Kriterien sollen einen Missbrauch der großzügigen Förderregeln durch (gesellschaftsrechtliche) Umgehungsgestaltungen vermeiden und Mitnahmeeffekten vorbeugen.

Eigenständige KMU, welche die zusätzlichen „JEI-Kriterien“ erfüllen, erfahren eine umfassende Besserstellung im Vergleich zu sonstigen Unternehmen bezogen auf verschiedenen Steuerarten. Die weitreichenden Begünstigungen betreffen die Körperschaftsteuer, lokale Steuern und Sozialversicherungsabgaben und werden – korrespondierend mit dem Alterskriterium für JEI – über einen Zeitraum von bis zu acht Jahren gewährt.⁴³ Allerdings ist der maximale Förderbetrag – geschuldet der hohen Selektivität der spezifischen Förderung – entsprechend der sog. De-Minimis-Vorgaben des EU-Beihilferechts⁴⁴ auf 200.000 € pro JEI innerhalb eines Zeitraum von drei Steuerjahren begrenzt.⁴⁵ Das französische JEI-Fördersystem, welches sich weder auf bestimmte Technologie-zweige, noch auf einzelne Unternehmensrechtsformen oder Regionen festlegt, sondern sämtliche Forschungsfelder in allen jungen, innovativen Unternehmen erfasst, wird von einer Studie im Auftrag der EU-Kommission als besonders vorbildlich erachtet (*good practice case*).⁴⁶

43 Einzelheiten bei: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Good practice cases – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 18 f. (vgl. Fn. 4).

44 Vgl. zu diesem Themenkomplex die Ausarbeitung PE 6 – 3000 – 48/15, Allgemeine Steuergutschrift für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für KMU und EU-Beihilferecht, Punkt 3.; Grundlage ist die Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Art. 107, 108 AEUV auf De-minimis-Beihilfen, ABl. EU 2013 Nr. L 352/1 (abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1407&qid=1417597248357&from=DE> – zuletzt geprüft am 07.05.2015.

45 Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 112; Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Good practice cases – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 18 unten.

46 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Good practice cases – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 18 ff., v.a. S. 20 (vgl. Fn. 4).

3.4. Bedenken gegenüber einer selektiven FuE-Förderung von KMU/YIC in Deutschland

In Kürze sollen einige rechtliche und volkswirtschaftliche Bedenken gegenüber der (ausschließlichen) selektiven Beschränkung einer möglichen zukünftigen steuerlichen FuE-Förderung in Deutschland auf KMU/YIC wiedergegeben werden⁴⁷:

- Verfassungs- und europarechtliche Rechtfertigungserfordernisse: Je selektiver eine steuerliche Förderung wirkt, je weniger neutral sie also ausgestaltet ist, desto stärker greift sie in den Wettbewerb ein. Mit ansteigender Selektivität verliert ein Förderprogramm zunehmend den Charakter einer Maßnahme der allgemeinen Wirtschafts- und Steuerpolitik. Entsprechend erhöhen sich auch die Rechtfertigungsanforderungen auf nationaler Ebene (Grundsatz der staatlichen Steuerneutralität) und auf der Ebene des europäischen Beihilferechts⁴⁸.
- Anreize für Umgehungskonstellationen: Jeder Ausschluss und jede Schlechterstellung bestimmter Unternehmen bei der FuE-Förderung dürfte zu einem Aufleben von Umgehungsgestaltungen führen, wie beispielsweise:
 - der Gründung von (scheinselbständigen) Tochterunternehmen, in die FuE ausgelagert wird;
 - (verdeckter) Auftragsforschung in kleineren FuE-Einrichtungen, die tatsächlich für größere Unternehmen erfolgt;
 - allgemeinen (vertraglichen) Abreden zwischen forschenden KMU und Großunternehmen über den späteren Transfer von FuE-Know-how oder die Verwertung von Ergebnissen aus FuE-Aktivitäten (als Umgehung einer direkten Auftragsforschung).

Eine anwachsende Zahl derartiger Umgehungsgestaltungen zöge schließlich auch einen erhöhten staatlichen Überwachungs- und Verfolgungsaufwand nach sich.

47 Vgl. dazu etwaige Plädoyers in der Literatur, in denen einmütig von einer selektiven Förderung abgeraten wird: Arbeitsgruppe „Steuerliche FuE-Förderung“ der Forschungsunion Wirtschaft – Wissenschaft in: DStR 2009, 179, 182; Lehmann, Sören in: DStR 2010, 1459, 1462; Hornig, Marcus in: Betriebs-Berater (BB) 2010, 215, 220 f.; Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 326 ff., 334; Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 98 ff.; Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 29 ff., v.a. S. 32.

48 Siehe dazu die Ausarbeitung PE 6 – 3000 – 48/15, Allgemeine Steuergesetzgebung für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für KMU und EU-Beihilferecht, Punkt 3. und 4.

- Erhöhung der Bürokratiekosten für Staat und Privatwirtschaft: Ein durch zahlreichen Ausnahme- und Sonderregelungen komplex ausgestaltetes Förderprogramm dürfte sich sowohl bei der Administration durch die Finanzverwaltung, als auch bei der Antragsstellung durch die Unternehmen als kostenintensiv erweisen, da zusätzliche Dokumentations- und korrespondierende Prüfpflichten notwendig würden.
- Fehlanreize für KMU durch starre Grenzziehung: Gerade forschungsintensive KMU mit einem hohen Technologisierungsgrad, die besonders stark von einer möglichen Sonderförderung profitieren würden, könnten (vorübergehend) dazu neigen auf ein Unternehmenswachstum (z.B. durch das Einstellen weiterer Mitarbeiter) zu verzichten, da dann ein Entzug der KMU-spezifischen FuE-Förderung drohte.
- Schmälerung des volkswirtschaftlichen Nutzens des FuE-Förderregimes: Da etwa 80 % der FuE-Aktivitäten in Unternehmen erbracht werden, die nicht die KMU-Kriterien erfüllen⁴⁹, könnte ein zu starker Fokus auf KMU/YIC und insbesondere eine ausschließliche Förderung dieser Unternehmen neben erheblichen Wirksamkeitseinbußen des Förderprogramms auch zu einem Attraktivitätsverlust des Forschungsstandortes Deutschland für größere Unternehmen führen. Eine (sukzessive) Verlagerung von FuE-Tätigkeit ins Ausland, insbesondere durch international aufgestellte und damit global mobile Unternehmen, wäre nicht auszuschließen.

Eine differenziertere Auffassung wird in einer aktuellen Studie im Auftrag der EU-Kommission vertreten, in der zwar von einer selektiven KMU-Förderung abgeraten, eine spezifische YIC-Förderung jedoch empfohlen wird.⁵⁰

3.5. Instrumente einer impliziten (faktischen) steuerlichen Begünstigung von KMU und YIC (*implicit targeting*)

Neben einer expliziten Begünstigung von KMU/YIC (*explicit targeting*), bei welcher die Unternehmen dieser Kategorien ausdrücklich adressiert werden, machen viele Staaten Gebrauch von

49 Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 32; ebenfalls von dieser Verteilung ausgehend, allerdings auch auf steigende FuE-Wachstumsraten bei KMU verweisend Kniese, Christian in: Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, Dissertation, Johannes Gutenberg-Universität Mainz, 2013, erschienen in Finanz- und Steuerrecht in Deutschland und Europa (Drüen,/Kube/Wernsmann, Hrsg.), S. 18 f.

50 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Final Report, erschienen in: Taxation Papers, Work-ing Paper N. 52 – 2014, S. 77 f. (vgl. Fn. 4).

Instrumenten, durch die faktisch ebenfalls KMU/YIC begünstigt werden, weil größere Unternehmen (relativ gesehen) eine weniger starke Förderung erfahren (*implicit targeting*).

So haben etwa Kanada, Frankreich, Japan, die Niederlande oder die Vereinigten Staaten Stufen-systeme (Förderklassen) mit degressiven Fördersätzen – vergleichbar mit Steuerklassen – eingerichtet (*brackets*), bei denen mit einem ansteigendem Volumen an geltend gemachten FuE-Aufwendungen die relative Förderintensität abnimmt.⁵¹ Beispielsweise gewährt Frankreich volumenbasiert eine Steuergutschrift i.H.v. 30% auf die ersten 100 Millionen Euro an förderfähigen FuE-Ausgaben, jedoch nur noch i.H.v. 5% auf alle darüber hinausgehenden unternehmerischen FuE-Aufwendungen.⁵² In vergleichbarer Weise räumen die Niederlande eine Steuergutschrift auf die arbeitgeberseits abzuführende Lohnsteuer, bemessen anhand der für FuE-Personal anfallenden Lohnkosten, i.H.v. 35% auf die ersten 250.000 Euro und i.H.v. 14% auf alle darüber liegenden Beträge ein.⁵³ Die nachlassende Förderintensität in den höheren Stufen trifft größere Unternehmen erfahrungsgemäß stärker als KMU/YIC und wirkt sich deshalb faktisch als Besserstellung der Letzteren aus.

Ferner haben die meisten Staaten in ihrem FuE-Förderregime Höchstgrenzen (*ceilings*) einge-zogen, ab deren Überschreiten den betreffenden Unternehmen keine steuerlichen Vergünstigungen mehr gewährt werden.⁵⁴ Diese Grenzwerte können sich auf die geltend gemachten FuE-Aufwen-dungen und/oder auf die gewährte Fördersumme beziehen und unterscheiden sich stark in ihrer Bemessung. Beispielsweise beträgt die Höchstgrenze für förderfähige FuE-Aufwendungen in Australien seit kurzem ca. 70,5 Mio. Euro (100 Mio. AUD) pro Jahr und Unternehmen.⁵⁵ In Däne-mark liegt die Grenze berücksichtigungsfähiger Ausgaben seit 2014 bei ca. 3,35 Mio. Euro (25 Mio. DKK), während die Höchstfördersumme ab 2016 bei ca. 740.000 Euro (5,5 Mio. DKK; 2015 noch 5,875 Mio. DKK) angesetzt ist.⁵⁶ Auch von derartigen Maßnahmen sind tendenziell größere Betriebe stärker (oder im Falle Australiens ausschließlich) betroffen.

Die aufgezeigten Stufen- und Höchstgrenzenregelungen können auch gerade zur Begrenzung der fiskalischen Kosten einer steuerlichen FuE-Förderung eingesetzt werden, ohne dass diese Begren-zung übermäßig zulasten von KMU/YIC ginge.

51 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 63 – 2014, S. 51, Table 5.5 (Fn. 4).

52 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 39 (vgl. Fn. 4).

53 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 73 (Fn. 4).

54 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 63, Table 5.5 (Fn. 4).

55 Siehe oben, Fn. 21.

56 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 30 (Fn. 4).

Schließlich finden auch verbreitet Vortragsregelungen Verwendung, die es ermöglichen, nicht benötigte Steuergutschriften oder andere steuerliche Vergünstigungen in zukünftige Veranlagungszeiträume zu übertragen (*carry-forward*) und diese dort in Abzug zu bringen, sodass sie nicht ungenutzt verfallen. Derartige Übertragungsmöglichkeiten sind z.B. in den Vereinigten Staaten und Kanada bis auf 20 Jahre ausgedehnt.⁵⁷ Profitieren können hiervon verstärkt junge (innovative) Unternehmen, die sich in der ersten Phase ihrer unternehmerischen Tätigkeit regelmäßig in der Verlustzone bewegen und kaum oder gar kein zu versteuerndes Einkommen aufweisen. Eine solchen Unternehmen auf ihre FuE-Aufwendungen gewährte Fördersumme, die nicht auszahlungsfähig ist⁵⁸, sondern lediglich mit der angefallenen Steuerschuld verrechnet werden kann, würde ohne eine Vortragsregelung weitgehend oder gänzlich wirkungslos bleiben.⁵⁹ Dagegen haben solche Übertragungsmodelle für größere, etablierte Unternehmen weniger Bedeutung, da deren Steuerschuld i.d.R. die gewährten Förderbeträge auf FuE-Ausgaben (deutlich) übersteigt.

4. Definition von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für den Zweck einer steuerlichen Förderung

4.1. Die FuE-Definition des Frascati-Handbuchs der OECD von 2002 – Ziel, Inhalt, Übertragbarkeit

Das sogenannte Frascati-Handbuch (*Frascati Manual*) der OECD⁶⁰ enthält methodische Vorgaben für die Erhebung und Analyse von Daten zu Forschung und Entwicklung, wobei die sechste und jüngste Ausgabe – die zurzeit einen „Review Process“ mit Blick auf eine mögliche Aktualisierung durchläuft⁶¹ – aus dem Jahr 2002 stammt.⁶²

Die Zielsetzung des Frascati-Handbuchs ist es, einen international anerkannten Verfahrensstandard für die Erhebung und die Auswertung von FuE-bezogenen Statistikdaten zu etablieren.⁶³

57 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 63 – 2014, S. 63, Table 5.5 (Fn. 4).

58 Nur in wenigen Staaten besteht die Möglichkeit einer Auszahlung von FuE-Fördersummen, vgl. Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 63 – 2014, S. 62 (Fn. 4).

59 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 63 – 2014, S. 62 (Fn. 4).

60 Das Handbuch (Frascati-Manual – Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development, OECD, 6. Aufl., Paris 2002 – nicht auf Deutsch verfügbar) ist abrufbar unter: http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/frascati-manual-2002_9789264199040-en (zuletzt geprüft am: 07.05.2015).

61 Vgl. <http://www.oecd.org/sti/inno/frascati-manual-revision.htm> (zuletzt geprüft am 07.05.2015).

62 Vgl. auch den Eintrag im Glossar des EFI-Gutachtens 2013, S. 176 (vgl. Fn. 12).

63 Vgl. etwa das „Abstract“ zu dem Frascati-Handbuch, <http://www.oecdbookshop.org/browse.asp?pid=title-detail&lang=en&ds=Frascati-Manual-2002&K=5LMQCR2K61KL> (zuletzt geprüft: 07.05.2015).

Unter dem ersten Gliederungspunkt des Frascati-Handbuchs („Aim and Scope“, dt. Zielsetzung und Anwendungsbereich) wird darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um eine Handreichung handeln soll, die das Ziel verfolgt, eine OECD-weit möglichst einheitliche Erhebungs- und Meldepraxis für FuE-Daten zu etablieren. Adressaten des Handbuchs sind dabei vorrangig die nationalen Statistikinstitute der OECD-Mitgliedsstaaten, wie hierzulande das Statistische Bundesamt und die statistischen Landesämter. Bei diesen soll letztlich über die Bereitstellung grundlegender Definitionen, einheitlicher Datenerhebungsrichtlinien und anderer methodischer Anleitungen ein weithin harmonisierter Umgang mit FuE-Daten erreicht werden, um der OECD auf dieser Grundlage die Erstellung ländervergleichender Analysen zu ermöglichen.⁶⁴

Das Frascati-Handbuch wählt für FuE die folgende Ausgangsdefinition⁶⁵:

Der Begriff „Forschung und experimentelle Entwicklung (FuE)“ umfasst solche innovativen Tätigkeiten, die auf einer systematischen Grundlage vorgenommen werden, um den Stand des Wissens – umfassend das Wissen über den Menschen, die Kultur und die Gesellschaft – zu erweitern, um Gebrauch von diesem Wissen zu machen und es neuen Verwendungen zuzuführen.⁶⁶

Im Anschluss erfolgt eine weitergehende konkretisierende Unterscheidung:

Der Begriff FuE erfasst drei Arten von Aktivitäten: Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Entwicklung. Die *Grundlagenforschung* betrifft experimentelle oder theoretische Arbeiten, die vorrangig das Ziel verfolgen, neues Wissen über grundlegende Phänomene oder Tatsachen zu erlangen, völlig losgelöst von der Frage der weiteren (praktischen) Verwendung dieses Wissens. Die *angewandte Forschung* umfasst ebenso die originäre Erforschung neuen Wissens. Allerdings ist diese vorrangig auf eine spezifische praxisrelevante Problemstellung ausgerichtet. Die *experimentelle Entwicklung* bezeichnet systematische Arbeiten, die unter Rückgriff auf vorhandenes Wissen, das aus Forschung oder praktischer Erfahrung gewonnen wurde, darauf abzielen, neue Materialien, Produkte oder Verfahren hervorzubringen, neue Prozesse, Systeme oder Dienste einzurichten oder bereits Hervorgebrachtes oder Eingerichtetes substanziell zu verbessern. Der Begriff der FuE

64 Vgl. Frascati-Manual (2002), S. 13 ff. – „Aim and Scope of the Manual“ – (vgl. Fn. 60); siehe auch den Untertitel des Handbuchs: „Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development“ (dt. Vorschlag für ein Standardverfahren bei Untersuchungen zu Forschung und experimenteller Entwicklung).

65 Frascati-Handbuch (2002), S. 30 (vgl. Fn. 60).

66 Es handelt sich um eine eigene, also nichtoffizielle Übersetzung der Originaldefinition für die Zwecke dieser Ausarbeitung; im englischsprachigen Original: “Research and experimental development (R&D) comprise creative work undertaken on a systematic basis in order to increase the stock of knowledge, including knowledge of man, culture and society, and the use of this stock of knowledge to devise new applications.”

deckt dabei sowohl „formelle“, nominelle FuE in speziellen Forschungs- und Entwicklungseinrichtungen, -stellen oder -abteilungen ab, als auch „informelle“, gelegentliche FuE in anderen Einrichtungen oder Abteilungen.⁶⁷

Ausgehend von dieser allgemeinen definitorischen Grundlage geht das Frascati-Handbuch einer Vielzahl einzelner – anhand von Fallbeispielen illustrierter – Abgrenzungsfragen nach.⁶⁸ Zu einem entscheidenden Abgrenzungskriterium wird dabei dasjenige der „Neuartigkeit“ (oder Neuheit; engl. *novelty*) erhoben (dazu näher im Anschluss unter Punkt 4.2).⁶⁹

Die aufgezeigte „Frascati-FuE-Definition“ weist mit Blick auf die hiesige Fragestellung das grundlegende Problem auf, dass sie zunächst ohne jeglichen Bezug zu einer steuerlichen Förderung von FuE konzipiert wurde (s.o. eingangs zu Punkt 4.1.). Angesichts ihrer Allgemeinheit ist sie für Zwecke der „Rechnungslegung/Besteuerung“ i.S.d. Fragestellung (Punkt 1. b)) nicht ohne Weiteres praktikabel zu verwenden, sondern wird unter verschiedenen Gesichtspunkten bei der Rechtssetzung zu konkretisieren sein (vgl. Punkte 4.2 bis 4.5). Gleichwohl erscheint es sinnvoll, die Frascati-Definition als Ausgangspunkt für mögliche künftige steuerliche Förderregeln zugunsten von FuE zu wählen, da es sich um die einzig verfügbare international standardisierte Formel handelt, die zudem bereits den Förderprogrammen vieler anderer OECD- und EU-Staaten⁷⁰ zugrunde gelegt worden ist.⁷¹ Eine Neuregelung entgegen der methodischen Ausrichtung der internationalen Rechtsentwicklung zur steuerlichen FuE-Förderung erscheint wenig empfehlenswert. Zudem ist es durchaus vorstellbar, dass zukünftig eine EU-weit harmonisierte Förderpolitik zu

67 Es handelt sich um eine eigene, also nichtoffizielle Übersetzung der Originaldefinition für die Zwecke dieser Ausarbeitung; im englischsprachigen Original: “The term R&D covers three activities: basic research, applied research and experimental development; these are described in detail in Chapter 4. Basic research is experimental or theoretical work undertaken primarily to acquire new knowledge of the underlying foundation of phenomena and observable facts, without any particular application or use in view. Applied research is also original investigation undertaken in order to acquire new knowledge. It is, however, directed primarily towards a specific practical aim or objective. Experimental development is systematic work, drawing on existing knowledge gained from research and/or practical experience, which is directed to producing new materials, products or devices, to installing new processes, systems and services, or to improving substantially those already produced or installed. R&D covers both formal R&D in R&D units and informal or occasional R&D in other units.”

68 Frascati-Handbuch (2002), S. 30-48 (vgl. Fn. 60).

69 Frascati-Handbuch (2002), S. 34 (vgl. Fn. 60).

70 Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 76.

71 Ähnlich Lehmann, Sören in: DStR 2010, 1459, 1464; Arbeitsgruppe „Steuerliche FuE-Förderung“ der Forschungsunion Wirtschaft – Wissenschaft in: DStR 2009, 179, 181.

FuE etabliert wird⁷², nicht zuletzt um einen „Steuersubventionswettbewerb“ zwischen den Mitgliedsstaaten zu verhindern. Spätestens bei der europäischen Konsensfindung im Rahmen einer solchen Reform dürfte die bereits weithin verwendete Frascati-Definition dann wieder auf die Tagesordnung rücken.

4.2. Abgrenzungsprobleme und das Kriterium der „Neuartigkeit“ (*novelty*)

Zunächst dürften schon die drei o.g. FuE-Teilbegriffe der Grundlagenforschung, angewandten Forschung und experimentellen Entwicklung untereinander nur schwerlich trennscharf abzugrenzen sein. Dies erscheint allerdings im Ergebnis nicht übermäßig problematisch, da unabhängig von der Unterkategorisierung alle Teilaspekte dem Oberbegriff der FuE unterfallen. Die entscheidenden Schwierigkeiten bereitet die Abgrenzung aller drei Unterkategorien „nach außen hin“, also zu nicht hinreichend innovativen Arbeiten. Diese Problematik betrifft dabei noch einmal im Besonderen den Teilaspekt der „experimentellen Entwicklung“, da der Ausgangspunkt hier bereits per definitionem der bereits vorhandene Wissenstand ist (s.o. Punkt 4.1). Es handelt sich daher stets um ein *Weiterentwickeln* im Wege experimenteller Verfahren. Es liegt auf der Hand, dass im Einzelnen kaum (rechts-)sicher im Vorhinein zu beantworten sein wird, welches „neuartige“ Material, Produkt oder Verfahren hinreichend innovativ für eine steuerliche Förderung ist und welches sich demgegenüber eher als „notwendiger nächster Schritt“ einer fortlaufenden (allgemeinen) Entwicklung erweist. Noch schwerer dürfte die Abgrenzung fallen, wenn es um die Frage geht, wann etwas bereits Vorhandenes „substanziell verbessert“ wurde (s.o. Punkt 4.1.).

Auch das Frascati-Handbuch hat die Frage der Neuartigkeit, also letztlich des notwendigen „Innovationsfortschritts“, und die damit verbundenen Abgrenzungsprobleme als neuralgischen Punkt identifiziert (dazu unter 4.2.1.). Zudem haben sich in denjenigen Staaten, die ein steuerliches FuE-Fördersystem unterhalten, große Unterschiede bei der Herangehensweisen an die Frage der Interpretation von Neuartigkeit herausgebildet (dazu unter 4.2.2.). Schließlich erscheint für die Ausfüllung des Neuheitsbegriffs ein Blick in das deutsche und europäische Patentrecht – welches mit vergleichbaren Abgrenzungsfragen ringt – lohnenswert (dazu unter 4.2.3.).

4.2.1. Beschreibung des Kriteriums der Neuartigkeit durch das Frascati-Handbuch

Das Frascati-Handbuch betont, das zentrale Kriterium für die Abgrenzung von FuE zu verwandten Aktivitäten sei das Vorhandensein eines merklichen Grades an Neuartigkeit, sowie die Suche nach Lösungen für wissenschaftliche und/oder technologische Ungewissheiten. Dieses Kriterium sei bspw. erfüllt, wenn für eine Person, die mit dem grundlegenden Fachwissen und dem Stand

72 Vgl. dazu etwa erste Ansätze (nicht Schwerpunkt des Diskussionspapiers) in dem Grünbuch der Europäischen Kommission: Von Herausforderungen zu Chancen: Entwicklung einer gemeinsamen Strategie für die EU-Finanzierung von Forschung und Innovation, Brüssel, 9. Februar 2011; siehe auch Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 98.

der Technik des in Rede stehenden Fachgebiets vertraut ist, die Lösung eines Problems nicht ohne Weiteres offenkundig sei.⁷³

Im Anschluss an diesen Definitionsansatz liefert das Frascati-Handbuch einige ergänzende Kriterien (*supplementary criteria*) in Gestalt eines Fragenkatalogs, der die Identifizierung von FuE ermöglichen soll.⁷⁴ Sodann wird die beschriebene Abgrenzungsproblematik anhand verschiedener branchenspezifischer Fallbeispiele illustriert.⁷⁵

4.2.2. Ansätze in anderen OECD- und EU-Staaten im Hinblick auf den Bezugsparameter des Neuheitskriteriums

Unabhängig von der Frage nach der inhaltlichen Definition von „Neuartigkeit“, ist auch die Auswahl des Bezugsparameters von entscheidender Bedeutung. Nach dem strengsten denkbaren Maßstab müssen anrechnungsfähige FuE-Tätigkeiten sich um wissenschaftliche und/oder technische Errungenschaften bemühen, die für den *Weltmarkt* neuartig sind. Nach dem schwächsten in der Praxis verwendeten Maßstab soll es dagegen genügen, wenn es sich für das forschende/entwickelnde *Unternehmen* selbst um einen Innovationsfortschritt handelt, unabhängig davon, ob dieser anderen Unternehmen bereits (längst) gelungen ist. Die dazwischen positionierte Interpretation lässt es schließlich genügen, dass die Errungenschaft für das jeweilige *Land* eine Neuheit darstellt. Innerhalb mancher Förderregime existieren zu diesen drei Ansätzen auch Mischformen. Am häufigsten (und etwa gleich oft) werden unter den OECD- und EU-Staaten die beiden erstgenannten Varianten (Weltmarkt- und Unternehmensneuheit) verwendet.⁷⁶

73 Frascati-Handbuch (2002), S. 34 (vgl. Fn. 60); es handelt sich um eine eigene, also nichtoffizielle Übersetzung der Originaldefinition für die Zwecke dieser Ausarbeitung; im englischsprachigen Original: “The basic criterion for distinguishing R&D from related activities is the presence in R&D of an appreciable element of novelty and the resolution of scientific and/or technological uncertainty, i.e. when the solution to a problem is not readily apparent to someone familiar with the basic stock of common knowledge and techniques for the area concerned.”.

74 Frascati-Handbuch (2002), S. 34 (vgl. Fn. 60).

75 Frascati-Handbuch (2002), S. 34 ff. (vgl. Fn. 60).

76 Einen Ländervergleich nebst graphischer Aufbereitung bietet die Studie: European Commission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 59 (vgl. Fn. 4); die dort evaluierte Staatenauswahl umfasst jedoch *nicht alle* OECD-Staaten; vgl. a.a.O. S. 51 und dort Fn. 28. In den verfügbaren OECD-Studien zu FuE wird das Kriterium der Neuartigkeit – soweit ersichtlich – nicht gesondert beleuchtet.

4.2.3. Vergleichender Querblick in die Regelungen des Patentrechts

Augenfällig ist bei dem Blick auf das Kriterium der Neuartigkeit und dessen Beschreibung in dem Frascati-Handbuch (s.o. Punkt 4.2.1.) eine Parallele zum Patentrecht.⁷⁷ Die dort durch Gesetzgebung und Rechtsprechung entwickelten Rechtsgrundsätze können durchaus als Modell für die Abfassung einer FuE-Definition herangezogen werden und so zu einem erhöhten Maß an Rechtssicherheit führen. Denn während es im Patentrecht um die zentrale Frage geht, welche (Weiter-)Entwicklung hinreichend innovativ ist, um als umfassend geschütztes Patent eingetragen zu werden, stellt sich bei der steuerlichen FuE-Förderung die Frage, welche Aktivitäten ein hinreichend innovatives Ziel verfolgen, um steuerlich förderungswürdig zu sein.

In § 1 Abs. 1 Patentgesetz (PatG) – vgl. auch Art. 52 EPÜ⁷⁸ – heißt es: „Patente werden für Erfindungen auf allen Gebieten der Technik erteilt, sofern sie neu sind, auf einer erfinderischen Tätigkeit beruhen und gewerblich anwendbar sind.“ Die drei kumulativ zu erfüllenden Kriterien für die Patentfähigkeit einer Erfindung⁷⁹ sind also die *Neuheit*, das *Beruhens auf erfinderischer Tätigkeit* und die *gewerbliche Anwendbarkeit*⁸⁰.

Zu dem Begriff der Neuheit regelt § 3 Abs. 1 PatG (vgl. Art. 54 EPÜ): „Eine Erfindung gilt als neu, wenn sie nicht zum Stand der Technik gehört. Der Stand der Technik umfaßt [sic] alle Kenntnisse, die vor dem für den Zeitrang der Anmeldung maßgeblichen Tag durch schriftliche oder mündliche Beschreibung, durch Benutzung oder in sonstiger Weise der Öffentlichkeit zugänglich gemacht worden sind.“ Die Neuheit steht dabei über das Merkmal „Stand der Technik“ wiederum in einem engen Zusammenhang zu dem zweiten o.g. Kriterium der „erfinderischen Tätigkeit“, zu dem es in § 4 S. 1 PatG (vgl. Art. 56 EPÜ) heißt: „Eine Erfindung gilt als auf einer erfinderischen Tätigkeit beruhend, wenn sie sich für den Fachmann nicht in naheliegender Weise aus dem Stand der Technik ergibt.“

Damit wird deutlich, dass eine Erfindung nicht nur für die (allgemeine) Öffentlichkeit neu, also dieser bislang unbekannt sein muss, um schutzwürdig i.S.d. Patentrechts zu sein, sondern sich

77 Darauf am Rande hinweisend auch Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 87 dort Fußnote 115.

78 Übereinkommen über die Erteilung europäischer Patente (Europäisches Patentübereinkommen, EPÜ), 15. Auflage, München, September 2013, herausgegeben durch das Europäische Patentamt (EPA), abrufbar unter: https://www.epo.org/law-practice/legal-texts/epc_de.html - zuletzt geprüft am 07.05.2015. Das materielle Patentrecht des EPÜ (Art. 52 ff.) ist strukturell nahezu deckungsgleich mit den entsprechenden Regelungen des PatG.

79 Der Begriff der Erfindung wird in § 1 Abs. 3 PatG negativ abgegrenzt. Danach scheiden als patentfähige Erfindungen aus: 1. Entdeckungen sowie wissenschaftliche Theorien und mathematische Methoden; 2. Ästhetische Formschöpfungen; 3. Pläne, Regeln und Verfahren für gedankliche Tätigkeiten, für Spiele oder für geschäftliche Tätigkeiten sowie Programme für Datenverarbeitungsanlagen; 4. Die Wiedergabe von Informationen.

80 Das Kriterium der gewerblichen Anwendbarkeit ist für den hier angestellten Quervergleich nicht von Belang. Es erfordert zudem lediglich, dass der Gegenstand einer Erfindung „auf irgendeinem gewerblichen Gebiet einschließlich der Landwirtschaft hergestellt oder benutzt werden kann“ (§ 5 PatG), was eine recht niedrige und wenig praxisrelevante Hürde darstellt. Entscheidend sind vielmehr die (eng verbundenen) Kriterien der „Neuheit“ und der „erfinderischen Tätigkeit“.

zudem auch aus Sicht der Fachöffentlichkeit hinreichend deutlich vom Stand der Technik abheben muss (sog. Erfindungshöhe). Dadurch werden „routinemäßig erarbeitete“ Verbesserungen und Weiterentwicklungen bekannter Materialien, Produkte oder Verfahren von der Patentfähigkeit ausgeschlossen. Darunter fallen solche technischen Lösungen, auf die ein Fachmann, der den gesamten Stand der Technik kennt (fiktiver, objektiver Maßstab), alsbald und mit zumutbarem Aufwand erwartbar auch gekommen wäre.

Zusammengefasst ist eine (gewerblich verwendbare) Entwicklung also patentfähig, wenn sie der (Fach-)Öffentlichkeit bislang unbekannt war und sich zudem aus objektiv-fachmännischer Sicht mit einer hinreichenden Erfindungshöhe vom Stand der Technik abhebt. Diese Einordnung deckt sich stark mit der Definition der Neuartigkeit durch das Frascati-Handbuch (s.o. 4.2.1.), sodass durch den Rückgriff auf die Erfahrungen der deutschen Rechtspraxis im Patentrecht einiges an Rechtssicherheit, also an Vorhersehbarkeit und Transparenz, für eine mögliche zukünftige FuE-Förderung gewonnen werden kann. Der Maßstab für die „Förderungswürdigkeit“ kann dabei allerdings auch weniger streng als derjenige für die „Patentfähigkeit“ ausgestaltet werden, um auch kleinere Innovationsschritte in eine steuerliche FuE-Förderung einzubeziehen.

4.3. Festlegung des Umfangs der berücksichtigungsfähigen FuE-Aufwendungen (inkrementeller vs. volumenbasierter Ansatz)

Noch vor der Unterscheidung zwischen interner und externer FuE (dazu unter Punkt 4.4.) ist die Frage zu klären, in welchem Umfang FuE-Aufwendungen bei einer steuerlichen Förderung berücksichtigungsfähig sein sollen. Für die Bestimmung der Kalkulationsbasis stehen sich ein *volumenbasierter* und ein *inkrementeller* Ansatz gegenüber. Bei einem volumenbasierten Ansatz, findet der Gesamtbestand an unternehmerischen Aufwendungen Berücksichtigung, der im jeweiligen Veranlagungszeitraum in FuE-Aktivitäten geflossen ist. Der inkrementelle Ansatz begünstigt demgegenüber nur den Zuwachs an FuE-Aufwendungen der jeweiligen Periode im Vergleich zu dem Investitionsniveau des vorangegangenen Veranlagungszeitraumes.⁸¹

In der Anwendungspraxis der anderen OECD- und EU-Staaten haben sich rein volumenbasierte Förderprogramme (in ca. ¾ der fördernden Staaten) gegenüber kombiniert volumenbasiert-inkrementell ausgestalteten Ansätzen (ca. ¼) deutlich durchgesetzt. Die kombinierten Fördersysteme sind dabei in der Regel so ausgestaltet, dass zunächst eine volumenbasierte Förderung gilt, bis ab Erreichen eines bestimmten Schwellenwertes ein zuwachsbasierter Ansatz greift. Diese Ausgestaltung dient v.a. der Begrenzung der fiskalischen Kosten der Förderung (vgl. zu Höchstgrenzregelungen bereits unter Punkt 3.5.). Eine ausschließlich inkrementelle Kalkulation hat schließlich in der bisherigen Praxis kaum Anklang gefunden und wird (soweit ersichtlich) lediglich in

81 Hornig, Marcus in: BB 2010, 215, 221; Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 57.

Italien angewandt.⁸² Die Vorteile einer volumenbasierten Herangehensweise sind die leichtere Implementierung und Administrierbarkeit, sowie eine geringere Schwankungsanfälligkeit der Kalkulationsgrundlage. Währenddessen kann ein inkrementeller Ansatz die fiskalischen Kosten der Förderung reduzieren und Mitnahmeeffekten vorbeugen. Eine Kostenbegrenzung lässt sich allerdings auch über die Höhe der Fördersätze oder andere Instrumente erreichen. Als Nachteile eines zuwachsorientierten Ansatzes werden zudem angeführt, dass er typische unternehmerische Investitionszyklen (z.B. Entwicklungszyklen für neue Produktreihen) ebenso unberücksichtigt lasse wie die Abhängigkeit der FuE-Intensität von der Geschäftssituation des Unternehmens und überdies die Förderung solcher forschungsintensiv aufgestellter Unternehmen vernachlässige, die bereits zum Zeitpunkt der Einführung der Förderung über einen hohen Bestand an FuE-Aufwendungen verfügen.⁸³ Stimmen aus Literatur, Wissenschaft und Wirtschaft geben mit Blick auf ein mögliches zukünftiges FuE-Förderprogramm in Deutschland einhellig einem volumenbasierten Kalkulationsansatz den Vorzug, dessen Vorteile in der Gesamtschau überwiegen.⁸⁴ Auch eine aktuelle Studie im Auftrag der EU-Kommission spricht sich für eine volumenbasierte Förderung aus (sog. *best practice*) und hält einen zuwachsorientierten Ansatz für nicht empfehlenswert (*not recommendable*).⁸⁵

4.4. Differenzierte Betrachtung interner und externer FuE-Aufwendungen

Während die Begriffe der Grundlagenforschung, angewandten Forschung und experimentellen Entwicklung (s.o. Punkt 4.1.) eine Unterscheidung nach der *Art* der FuE-Aktivitäten bezwecken

-
- 82 Siehe die Darstellung nebst graphischer Aufbereitung bei: European Commission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 54 (vgl. Fn. 4); die dort evaluierte Staatenauswahl umfasst jedoch *nicht alle* OECD-Staaten; vgl. a.a.O. S. 51 und dort Fn. 28; vgl. auch (allerdings beschränkt auf das Instrument der Steuergutschrift) OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014 (vgl. Fn. 2), S. 166.
- 83 Zu den Vor- und Nachteilen beider Systeme: OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014 (vgl. Fn. 2), S. 166; Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 324 f.; Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 97 f.
- 84 Hornig, Marcus in: BB 2010, 215, 221; Schlie/Stetzelberger in: IStR 2008, 269, 274; Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 324 f.; Positionspapier des BITKOM (vgl. Fn. 13), S. 23; Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 97 f.; Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 35 ff.; Lehmann, Sören in: DStR 2010, 1459, 1462, 1464.
- 85 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Final Report, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 75 (vgl. Fn. 4).

(funktionale Kategorisierung), wird mit dem Begriffspaar der internen und externen FuE auf den Ort der Durchführung der FuE-Aktivitäten abgestellt (institutionelle Kategorisierung). Als *interne FuE* werden dabei solche Aktivitäten angesehen, die innerhalb eines rechtlich eigenständigen (s.o. Punkt 3.2.) Unternehmens durchgeführt werden (Eigenforschung). Die Aufwendungen für interne FuE umfassen dabei sowohl laufende Personal- und Sachaufwendungen, als auch FuE-bezogene Investitionsaufwendungen. Mit *externer FuE* werden solche Tätigkeiten beschrieben, die von einem anderen rechtlich eigenständigen Unternehmen, einer Hochschule oder einer sonstigen Institution bezogen werden (Auftrags- und Kooperationsforschung).⁸⁶ Die Aufwendungen für externe FuE sind entsprechend gleichzusetzen mit den Auftragskosten der vergebenen Forschungsvorhaben. Zur Unterscheidung kann neben der Verantwortung für die fachliche Leitung vor allem darauf abgestellt werden, in wessen Auftrag und auf wessen Rechnung die FuE-Tätigkeiten erfolgen, also darauf, welches rechtlich eigenständige Unternehmen letztlich wirtschaftlich das Erfolgsrisiko für die jeweilige FuE-Aktivität trägt, dafür ggf. aber auch das Recht an der Verwertung der FuE-Ergebnisse genießt.

86 Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 57 f.

Die Verteilung von interner und externer FuE in der deutschen Privatwirtschaft stellt sich für die Jahre 2003 bis 2014 wie folgt dar⁸⁷:

Jahr	FuE-Aufwendungen (in Milliarden Euro)	
	intern	extern
2003	38,03	8,49
2004	38,36	7,70
2005	38,65	9,76
2006	41,15	10,83
2007	43,04	10,41
2008	46,07	11,23
2009	45,28	11,20
2010	46,93	10,86
2011	51,08	12,34
2012	53,79	12,81
2013	53,64	14,86
2014*	56,09	-

* anhand der Plandaten aus der Erhebung für das Jahr 2013

Im Jahr 2013 betrug der Anteil der internen Aktivitäten, bemessen anhand der Gesamtaufwendungen der Privatwirtschaft für FuE, also etwa 78,3%. Die Verteilung erweist sich über den betrachteten Zeitraum – bei leichten Zuwächsen aufseiten der externen FuE – auch als stabil.

87 Darstellung nach: Stifterverband für die deutsche Wissenschaft, Zahlen & Fakten aus der Wissenschaftsstatistik GmbH im Stifterverband, April 2015, S. 1, abrufbar unter: http://www.stifterverband.de/pdf/fue_facts_2015-04.pdf (zuletzt geprüft am: 07.05.2015).

Die Differenzierung von interner und externer FuE hat aus unterschiedlichen Gründen Relevanz:

- Bei der externen FuE ist eine Zuordnung der steuerlichen Zuwendungen zu einem der beteiligten Unternehmen nötig, um eine doppelte Förderung zu vermeiden, die keinen zusätzlichen Anreizeffekt für Innovation hätte. Die Vergünstigungen werden dabei in der Förderpraxis anderer Länder in der Regel dem Auftraggeber gewährt.⁸⁸
- Sofern eine grenzüberschreitende externe FuE-Aktivität für eine steuerliche Förderung in Rede steht, kommt verkomplizierend hinzu, dass – ebenfalls aufgrund fehlender zusätzlicher Anreizeffekte – eine Doppelförderung in unterschiedlichen Staaten zu vermeiden ist.
- Schließlich werden bei der FuE-Förderung in anderen OECD- und EU-Staaten die Aufwendungen für externe FuE zum Teil nur eingeschränkt⁸⁹ oder gar nicht bei den steuerlichen Vergünstigungen berücksichtigt. Hintergrund ist, dass eine Überprüfung der Angaben des antragsstellenden Unternehmens zu dem jeweiligen Forschungsauftrag durch die Finanzverwaltung nur eingeschränkt möglich ist, da insbesondere eine Kontrolle vor Ort, etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung, erschwert ist. Dies gilt insbesondere im Falle einer ins Ausland vergebenen Auftragsforschung. Bei der externen FuE besteht also ein erhöhtes Missbrauchsrisiko.

In der Literatur wird eine Einbeziehung externer FuE-Aufwendungen in ein mögliches FuE-Förderregime einem Ausschluss derselben vorgezogen. Dabei wird zum Teil dafür votiert, durch eine territoriale Begrenzung der begünstigungsfähigen ins Ausland vergebenen Auftragsforschung

88 Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 89; Arbeitsgruppe „Steuerliche FuE-Förderung“ der Forschungsunion Wirtschaft – Wissenschaft in: DStR 2009, 179, 181.

89 Die Einschränkungen haben eine unterschiedliche Stoßrichtung; es finden sich etwa Höchstbetragsregelung, Einschränkungen mit Blick auf den Kreis der möglichen Auftragnehmer (z.B. nur staatliche Forschungsinstitute oder nur Einrichtungen im Inland bzw. im Raum der EU/des EWR) oder prozentuale Abschläge zum Ausgleich für die eingepreisten zusätzlichen Verwaltungskosten bei der Auftragsforschung (sog. *overhead-costs*; so etwa Herabsetzung auf 65% in den Vereinigten Staaten und im Vereinigten Königreich); vgl. Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 77 f., 89.

auf das Gebiet der Europäischen Union die Missbrauchsrisiken abzusenken und die Kontrollmöglichkeiten für die Finanzverwaltung weitgehend zu erhalten.⁹⁰ Denkbar erscheint auch eine Ausdehnung einer solchen Territorialklausel auf qualifizierte Drittstaaten, mit denen bilaterale Amtshilfeabkommen bestehen; sinnvoll erscheint dabei das Abfassen eines enumerativen Katalogs. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass einer Begrenzung der berücksichtigungsfähigen FuE-Projekte auf solche, die an inländische FuE-Dienstleister als Auftragnehmer vergeben werden, auf EU-rechtlicher Ebene die Dienstleistungsfreiheit (Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot) entgegenstehen dürfte (Art. 56 ff. AEUV). Sofern also eine Einbeziehung externer FuE-Aufwendungen erfolgt, muss diese (mindestens) gleichermaßen für Auftragsforschung innerhalb des gesamten Raumes der EU gelten.

Für eine Aufnahme externer FuE in eine steuerliche Förderung wird u.a. vorgetragen, dass gerade KMU/YIC hiervon überproportional profitieren könnten, da KMU häufiger als großen Unternehmen nicht die Kapazitäten zur Verfügung stünden, eine betriebseigene FuE-Abteilung zu unterhalten. Entsprechend seien KMU verstärkt auf Fremdforschung angewiesen.⁹¹ Eine Berücksichtigung externer FuE dürfte ferner auch die Bildung von privatwirtschaftlichen Forschungsnetzwerken und -partnerschaften befördern, im Zuge derer eine Kooperation bei gemeinsamen FuE-Vorhaben mehrerer Unternehmen zur Nutzung von Synergieeffekten und zur Erreichung einer verbesserten Kosteneffizienz erfolgt. Ebenso könnten Hochschulen und andere öffentliche Forschungseinrichtungen, sowie auf Fremdforschung spezialisierte privatwirtschaftliche FuE-Zentren von der Anreizwirkung einer Begünstigung externer FuE-Aufwendungen auf die Privatwirtschaft profitieren.

Als aussagekräftiges Beispiel für ein steuerliches Fördersystem, das sowohl interne, als auch bestimmte externe FuE-Aufwendungen im Raum der EU/des EWR berücksichtigt, kann das österreichische FuE-Förderprogramm herangezogen werden:

90 Lühr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 32 ff.; Hornig, Marcus in: BB 2010, 215, 220 f.; Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 333; Schlie/Stetzelberger in: IStR 2008, 269, 275; Positionspapier des BITKOM (vgl. Fn. 13), S. 22; Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 87 ff.; Arbeitsgruppe „Steuerliche FuE-Förderung“ der Forschungsunion Wirtschaft – Wissenschaft in: DStR 2009, 179, 181.

91 Lühr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 32 ff.; Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 311; Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 88.

- Österreich gewährt Unternehmen eine volumenbasierte Steuergutschrift (die sog. *Forschungsprämie*) i.H.v. 10% der Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung, die auf die Einkommenssteuerschuld anzurechnen ist (§ 108c Abs. 1, 5 öEStG⁹²).
- Dabei finden gemäß § 108c Abs. 2 Ziff. 1 öEStG zunächst alle Arten interner FuE-Aufwendungen Berücksichtigung: „Prämienbegünstigt sind [...] eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung [...]. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen.“
- Unter § 108c Abs. 2 Ziff. 2 öEStG werden im Anschluss die einschränkenden Voraussetzungen formuliert, unter denen auch eine „Auftragsforschung für in Auftrag gegebene Forschung und experimentelle Entwicklung“ prämiert ist. Die beiden zentralen Kriterien lauten:
 - „Die Forschung muss von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte in Auftrag gegeben werden.“ (Auftraggeber) und
 - „Es dürfen nur Einrichtungen oder Unternehmen beauftragt werden, die mit Forschungsaufgaben und experimentellen Entwicklungsaufgaben befasst sind und deren Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen ist.“ (Auftragnehmer)
 - Zudem ist eine Höchstgrenze von 1.000.000 € pro Unternehmen und Steuerjahr für förderungsfähige externe FuE-Aufwendungen eingezogen worden.
 - Bemerkenswert erscheint ferner, dass auch der *Auftragnehmer* die in fremdem Auftrag und auf fremde Rechnung ausgeführten FuE-Aktivitäten steuerlich geltend machen kann (dann als eigenbetriebliche FuE – s.o.), soweit nicht der *Auftraggeber* von dem ihm eingeräumten Vorzugsrecht Gebrauch macht und die Forschungsprämie auf die Aufwendungen für die Auftragsforschung selbst in Anspruch nimmt.

4.5. Auswahl eines bestimmten steuerlichen Förderinstruments

Die Ausarbeitung einer Definition für förderfähige FuE-Aufwendungen steht auch in einem unmittelbarem Zusammenhang mit der Frage nach dem Instrument, das man für eine indirekte Förderung von unternehmerischen FuE-Ausgaben durch steuerliche Vergünstigungen und Anreize wählt. Dabei spielt für die gestalterische Entscheidung auch die Frage nach dem gewünschten Volumen der Förderung (fiskalische Kosten) eine tragende Rolle. Die für eine steuerliche FuE-

92 Österreichisches Einkommenssteuergesetz (EStG), abrufbar etwa unter [http://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_\(EStG\).html](http://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_(EStG).html) (zuletzt geprüft am: 07.05.2015).

Förderung in Betracht kommenden und in der Förderpraxis anderer OECD- und EU-Staaten bereits verwendeten Instrumente sollen nachfolgend im Überblick dargestellt werden.⁹³

4.5.1. Variante 1: Steuergutschrift (*tax credit*)

Bei der Steuergutschrift wird unmittelbar (volumen- oder zuwachsorientiert, s.o. Punkt 4.3.) an den FuE-Aufwand angeknüpft und ein Prozentsatz desselben von der Steuerzahllast des Unternehmens abgezogen.⁹⁴ Dabei kann an unterschiedliche Steuerarten angeknüpft werden. Beträgt der Fördersatz etwa 10% und weist ein Unternehmen einen berücksichtigungsfähigen FuE-Aufwand von 1.000.000 € nach, würde eine Gutschrift i.H.v. 100.000 € gewährt und unmittelbar mit der Steuerschuld verrechnet. In einigen Ländern ist es zudem auch möglich, die Steuergutschrift auszahlen zu lassen, was v.a. Relevanz erlangt, wenn die Steuergutschrift in der Höhe die Steuerschuld übersteigt. Ferner bestehen unterschiedlichste Vor- und Rücktragsregelungen in der Förderpraxis anderer Staaten (s.o. Punkt 3.5.).

Die Steuergutschrift ist eines der am häufigsten umgesetzten steuerlichen FuE-Fördermodelle⁹⁵ und wird in Literatur, Wissenschaft und Wirtschaft ganz überwiegend als das optimale Förderinstrument für eine mögliche künftige steuerliche FuE-Förderung in Deutschland angesehen.⁹⁶

93 Vgl. etwa die Darstellungen bei Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 58 ff.; Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 317 ff.; Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 37 ff.; Lehmann, Sören in: DStR 2010, 1459, 1462 a.E. ff.

94 Vgl. Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 39.

95 OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 166 Table 5.3 (vgl. Fn. 2); Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 53 Table 5.1 (vgl. Fn. 4).

96 Als „*best practice*“ identifiziert bei Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 74 Table 6.1., 75 (vgl. Fn. 4); siehe auch Hornig, Marcus in: BB 2010, 215, 218, 221; gleichermaßen auch Bemessungsgrundlagenbegünstigungen befürwortend Schlie/Stetzelberger in: IStR 2008, 269, 274; Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 323; Positionspapier des BITKOM (vgl. Fn. 13), S. 22; Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 58 ff.; Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 39 f., 96 f.; gleichermaßen auch zu einem gestaffelten Forschungsfreibetrag tendierend Lehmann, Sören in: DStR 2010, 1459, 1464; Arbeitsgruppe „Steuerliche FuE-Förderung“ der Forschungsunion Wirtschaft – Wissenschaft in: DStR 2009, 179, 181 f.

Als Vorteile der Steuergutschrift werden angeführt:

- vergleichsweise einfache Implementierung und Administrierbarkeit
- unabhängig von der Gewinn- oder Verlustsituation des Unternehmens
- hoher Grad an Vorhersehbarkeit und Transparenz für Unternehmen, da bei der Bemessung anknüpfend an eigene Ausgabeposten (nicht die spätere Steuerschuld); damit einhergehend (und empirisch nachzuweisen) Entfaltung der größten Anreizwirkung unter allen verfügbaren Instrumenten
- keine systematische Verwerfungen in Bezug auf andere steuerrechtliche Regelungen
- kein regelungstechnisches Novum; vgl. § 35a EStG (Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen)
- hoher Neutralitätsgrad der Förderung (in Bezug auf geförderte Unternehmensstruktur und Technologiezweig) und hohe Breitenwirksamkeit
- Vielzahl ausländischer Regelungssysteme als Anschauungsmaterial verfügbar

Als Nachteile werden demgegenüber vorgetragen:

- kaum besondere Lenkungswirkung zu erzielen (korrespondiert mit Neutralität und Breitenwirkung)⁹⁷; allerdings insgesamt ein Defizit das auch allen anderen steuerlichen Fördermodellen – mit graduellen Unterschieden – inhärent ist (im Gegensatz zu der projektbezogenen direkten Förderung)
- fiskalische Kosten im Voraus schwer kalkulierbar, da Anknüpfung an privatwirtschaftliche Ausgaben, die der Staat nicht ohne weiteres im Einzelnen kennen und vorhersehen kann; Anknüpfung an staatliche Einnahmeposten (wie etwa bei Steuersatzreduktion oder Lohnkostensenkung) dagegen nicht möglich

⁹⁷ Gewisse Lenkungseffekte können aber durch den Einsatz von Multiplikatoren erzeugt werden, vgl. Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 40 dort Fn. 114.

4.5.2. Variante 2: Bemessungsgrundlagenbegünstigung

Bei dieser Gruppe von Vergünstigungsmodellen wird auf die Verringerung der Bemessungsgrundlage für die Steuerschuld abgezielt. Instrumente hierfür sind z.B. erhöhte Betriebsausgabenabzüge durch Multiplikation der entsprechenden Ausgabeposten mit einem Faktor größer als eins (*Superdeduction*), Sonderabschreibungen, sowie erhöhte oder beschleunigte Abschreibungen (*special/accelerated depreciation*) oder Investitionsfreibeträge (*enhanced allowance*). Es handelt sich zusammen mit der Steuergutschrift um die am meisten genutzte Regelungsvariante für FuE-Steueranreize.⁹⁸

4.5.3. Variante 3: Steuerliche Vergünstigungen bei der Beschäftigung von FuE-Personal

Derartige Steueranreize zielen auf eine Verringerung der Lohnkosten, die bei dem Arbeitgeber für FuE-Personal anfallen und sind ebenfalls in vielen Staaten verbreitet.⁹⁹ Anknüpfungspunkte hierfür können die vom Bruttolohn einbehaltene Lohnsteuer oder die vom Arbeitgeber abzuführenden Sozialversicherungsbeiträge sein. Bei der Begünstigung können zusätzliche Lenkungseffekte erzielt werden, wenn an bestimmte universitäre Abschlüsse angeknüpft wird (z.B. ein Ph.D.-Abschluss¹⁰⁰; Äquivalent zu dem deutschen Dokortitel). Im Jahr 2013 entsprach das in der deutschen Privatwirtschaft eingesetzte FuE-Personal 373.898 Vollzeitäquivalenten, was im Vergleich zu dem Jahr 2003 einer Steigerung von gut 25% entspricht.¹⁰¹

4.5.4. Variante 4: Ermäßigte Besteuerung der wirtschaftlichen Verwertung von FuE-Ergebnissen (geistigem Eigentum)

Dieses Regelungsinstrument zielt als einziges darauf ab, Vergünstigungen auf die aus FuE-Aktivitäten generierten Erlöse zu gewähren (*output-related*), anstatt aufseiten der für FuE anfallenden Investitionskosten anzusetzen (*input-related*). Gewährt wird etwa ein ermäßigter Steuersatz auf

98 OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 166 Table 5.3 (vgl. Fn. 2); Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 53 Table 5.1 (vgl. Fn. 4).

99 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 55, 56 Table 5.2, 57 Table 5.3 (vgl. Fn. 4); OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 164, 166 Table 5.3 (vgl. Fn. 2).

100 So etwa in Belgien, Ungarn, Italien oder Portugal; vgl. Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014 (vgl. Fn.), S. 14 (Belgien), S. 49 (Ungarn), S. 57 (Italien), S. 85 (Portugal).⁴

101 Stifterverband für die deutsche Wissenschaft, Zahlen & Fakten aus der Wissenschaftsstatistik GmbH im Stifterverband, April 2015, S. 1, abrufbar unter: http://www.stifterverband.de/pdf/fue_facts_2015-04.pdf (zuletzt geprüft am: 07.05.2015).

Erlöse, die aus der Verwertung der Ergebnisse von FuE-Aktivitäten (geistiges Eigentum, engl. *Intellectual property, IP*), also aus Lizenzvergaben, Patentverkäufen, der Übertragung von Schutzrechten oder aus sonstigem Know-how-Transfer gewonnen werden. Derartige Instrumente werden vielfach eingesetzt¹⁰² und firmieren dann häufig unter „*Patent Box*“ (z.B. in den Niederlanden) oder „*Innovation Box*“ (z.B. im Vereinigten Königreich)¹⁰³.

4.5.5. Variante 5: Steuererleichterungen für qualifizierte FuE-Zentren/FuE-Cluster

Eine selten anzutreffende Anreizmethode ist die Gewährung von unternehmensbezogenen Steuervergünstigungen für privatwirtschaftliche (Forschungs-)Einrichtungen, denen ein besonderer Status als qualifiziertes FuE-Zentrum verliehen wurde.¹⁰⁴ Ähnlich gelagert ist der Ansatz, sog. FuE-Cluster, die aus dem Zusammenschluss von Unternehmen, Hochschulen, sowie öffentlichen und privatwirtschaftlichen Forschungseinrichtungen hervorgehen, steuerlich zu begünstigen.¹⁰⁵

4.5.6. Variante 6: Steuervergünstigungen für Anteilseigner bestimmter FuE-intensiver Unternehmen

Ebenfalls weniger häufig werden den Anteilseignern und Investoren von qualifizierten FuE-intensiven Unternehmen steuerliche Anreize eingeräumt, die an die Beteiligung an dem betreffenden Unternehmen anknüpfen. Zum Teil werden als Voraussetzung für die Vergünstigungen auch spezifische Technologiezweige oder Regionen benannt.¹⁰⁶

102 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 53 Table 5.1, 56 Table 5.2 (vgl. Fn. 4).

103 Eingehend zu den beiden angeführten Beispielen Vogel, Thorsten, „Niederländische Innovationsbox und britische Patent-Box als Instrumente steuerlicher Förderung von Forschung und Entwicklung: Vorlage für Deutschland?“, in: IStR 2014, 542.

104 So etwa in Polen, vgl. Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 80 f. (vgl. Fn. 4); vgl. auch die Darstellung bei Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 22 ff.

105 So fördert etwa Frankreich sog. Kompetitivitätscluster (pôles de compétitivité) durch verschiedene steuerliche Begünstigungen, vgl. dazu ausführlich Schlösser, Julia, Steuerliche Vergünstigungen für Forschung und Entwicklung in Frankreich, in: IStR 2009, 557, 559 f.

106 Beispiele bieten etwa Frankreich, Israel, Japan, Lettland, Litauen oder Tschechien; vgl. zu Frankreich: Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 111 dort Fn. 265; siehe auch: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 54 – Israel, S. 60 – Japan, S. 62 f. – Lettland, S. 65 – Litauen, S. 27 f. – Tschechien (vgl. Fn. 4).

4.5.7. Variante 7: Persönliche Steuervergünstigungen für „Wissensträger“

Eine steuerliche Maßnahme, die zwar auch der Förderung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten dienen kann, allerdings auch weit in den Bereich der Zuwanderungspolitik hineinreicht, ist die Gewährung persönlicher Steuervergünstigungen speziell für (ausländische) Forscher und Wissenschaftler zur Gewinnung von Wissensträgern und Spitzenkräften für die heimische Innovationslandschaft.

Ein Beispiel für ein solches Modell bietet das dänische Steuerrecht¹⁰⁷: Hochbezahlte Arbeitnehmer¹⁰⁸ oder Forscher (für diese gilt keine Einkommensschwelle), die überwiegend in Dänemark tätig und dort steuerpflichtig sind¹⁰⁹, haben unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, für einen pauschalen Einkommenssteuertarif in Höhe von 25% (ohne Berücksichtigung von Freibeträgen) zu optieren. Dies kann angesichts der vergleichsweise hoch liegenden allgemeinen Steuerbelastung in Dänemark eine erhebliche Begünstigung bewirken. Eine solche „Forscherförderung“ durchbricht allerdings den Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit dürfte daher hierzulande auf verfassungsrechtliche Bedenken mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz stoßen (Art. 3 Abs. 1 GG).¹¹⁰

4.6. Europarechtliche Vorgaben für eine steuerliche FuE-Förderung

Schließlich müssen bei der Aufstellung eines steuerlichen FuE-Förderregimes aus europarechtlicher Sicht zum einen das Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot hinsichtlich der europäischen Grundfreiheiten (insbesondere die Dienstleistungs-, Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit;)¹¹¹ beachtet, sowie beihilferechtliche Vorgaben¹¹² eingehalten werden.

107 Vgl. im Einzelnen dazu das „Merkblatt Arbeitsaufnahme und Wohnsitznahme deutscher Staatsangehöriger in Dänemark“ der Botschaft der Bundesrepublik Deutschland Kopenhagen, S. 8 f., abrufbar unter: <http://www.kopenhagen.diplo.de/contentblob/2365258/Daten/3137791/arbeitsaufnahmewohnsitznahmeindaene-mark082012.pdf> (zuletzt geprüft am 07.05.2015).

108 Ab einem monatlichen Einkommen von ca. 7680 € (bei Wechselkurs Stand: 28.04.2015) nach Abzug von Pensions- und Rentenbeiträgen, sowie der sog. Arbeitsmarktabgabe i.H.v. 8% des Bruttolohns.

109 Zwischen Deutschland und Dänemark wurde ein sog. Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen.

110 In diese Richtung auch Lehmann, Sören in: DStR 2010, 1459, 1464.

111 Vgl. zu diesem Themenkomplex Kniese, Christian in: Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, Dissertation, Johannes Gutenberg-Universität Mainz, 2013, erschienen in Finanz- und Steuerrecht in Deutschland und Europa (Driën,/Kube/Wernsmann, Hrsg.), S. 95 ff.

112 Vgl. zu diesem Themenkomplex die Ausarbeitung PE 6 – 3000 – 48/15, Allgemeine Steuergutschrift für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für KMU und EU-Beihilferecht.

4.7. Herangehensweise für eine Definition von FuE-Aufwendungen im deutschen Steuerrecht

Das (unter Punkt 4.1 bereits angedeutete) zentrale Problem bei der Erarbeitung einer FuE-Definition für die Verwendung in einem steuerlichen FuE-Förderregime lässt sich wie folgt beschreiben:

Da eine steuerliche Förderung von FuE-Aufwendungen eine Vielzahl von Wissenschaftsfeldern und damit letztlich auch (nahezu) alle Wirtschaftssektoren betrafte, kann aufgrund der Vielgestaltigkeit der zu regelnden Lebenssachverhalte keine universell anwendbare und dabei zugleich unmittelbar praktikable Definition für die Steuergesetzgebung formuliert werden. Dieses Grundproblem stellt sich auch unabhängig von der Frage, welches konkrete Förderinstrument (s.o. Punkt 4.5) letztlich etabliert werden soll. Eine einheitliche Definition steuerlich förderfähiger FuE-Aufwendungen auf Gesetzesebene wird nur einen allgemeinen Charakter haben können. Dabei können bestimmte Prinzipien, wie das zentrale Merkmal der Schaffung oder experimentellen Erprobung *neuen* Wissens festgelegt werden (s.o. Punkt 4.2). Diese Erkenntnis hinsichtlich der gesetzgeberischen Umsetzung einer steuerlichen FuE-Förderung wird durch die Erfahrungen derjenigen OECD- und EU-Staaten bestätigt, die bereits ein solches Förderregime eingerichtet haben.

Der beschriebene prinzipiengeleitete Regelungsansatz mit einer allgemein gehaltenen gesetzlichen Definition, wäre dann auf nachgelagerten Rechtssetzungsebenen – etwa in Durchführungsverordnungen oder Verwaltungsanweisungen (v.a. in Steuerrichtlinien der Bundesregierung, vgl. Art. 108 Abs. 7 GG) – detaillierter auszufüllen.¹¹³ Hierfür wären im Gesetz eine entsprechende Verordnungsermächtigung, sowie ggf. weitere Delegationsbefugnisse zu regeln. Einen solchen Weg bei der Rechtssetzung hat etwa Österreich beschritten, wo unmittelbar im Anschluss an die allgemeine Definition der Forschung und experimentellen Entwicklung in § 108c Abs. 2 Ziff. 1 öEStG „der Bundesminister für Finanzen [...] ermächtigt [wird], die Kriterien zur Festlegung der prämiengünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen.“ Einen vergleichbaren Ansatz hat auch das Vereinigte Königreich gewählt.¹¹⁴

Auf Verordnungsebene und in Verwaltungsanweisungen könnte auch in Deutschland das entsprechend ermächtigte Bundesministerium – u.U. nach Anhörung von Vertretern aus der Wissenschaft, sowie aus bestimmten Technologiezweigen und Branchen – Folgefragen, wie etwa Abgrenzungsprobleme zu nicht hinreichend innovativen Arbeiten oder die Behandlung komplexer Mischfälle (z.B. Aktivitäten, die nur teilweise die Kriterien der FuE-Definition erfüllen), näher regeln. Dabei kann auch über branchenspezifische Vorgaben nachgedacht werden, die auch in anderen Staaten bereits zum Teil etabliert wurden und eine Möglichkeit schaffen, bestimmte Standardprozeduren, Routinearbeiten o.ä. konkret zu erfassen und von einer steuerlichen Förderung auszuschließen, auch wenn sie im Zusammenhang mit FuE-Aktivitäten anfallen. Im Zuge einer solchen Ausarbeitung kann zudem die Zusammenarbeit mit Wirtschaftsverbänden sinnvoll

113 So auch Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 40

114 Siehe dazu Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 302 f.

sein, um die Definitionen und Kriterien möglichst nah an den Gegebenheiten des jeweiligen Technologiezweiges auszurichten.¹¹⁵ In derartige Detailregelungen können auch erwünschte Lenkungsziele einfließen.

5. Administrative Fragen zu einer steuerlichen Förderung von FuE-Aufwendungen

Während viele Detailfragen der Administration eines steuerlichen FuE-Förderregimes von dem jeweils gewählten Förderinstrument abhängen (s.o. Punkt 4.5.), können einige grundlegende Punkte unabhängig hiervon skizziert werden. Die administrative Ausgestaltung eines steuerlichen FuE-Förderregimes steht dabei folgenden zentralen Herausforderungen gegenüber:

- Vorhersehbarkeit und Transparenz der Förderentscheidung gewährleisten
- Bürokratieaufwand (mit korrespondierenden Kosten) auf privater und staatlicher Seite so gering wie möglich halten
- Effiziente Kontrollmöglichkeiten für die Finanzverwaltung schaffen, um die Erreichung des Förderziels sicherzustellen und Missbrauch zu verhindern
- Koordination von direkter (projektorientierte Unterstützung) und indirekter (Steueranreize) FuE-Förderung zur Verhinderung einer Doppelförderung ohne zusätzliche Anreizeffekte

5.1. Einbindung in die bestehende Veranlagungspraxis und Zusammenspiel mit bereits bestehender direkter Förderung

Ziel jedweder steuerlichen Vergünstigung für FuE-Aktivitäten ist es, zusätzliche Anreize für derartige Unternehmungen zu setzen, um letztlich die volkswirtschaftliche Innovationskraft zu stärken. Dieses Ziel darf auf der Ebene der administrativen Handhabung der FuE-Förderung nicht durch einen überbordenden Verwaltungsaufwand konterkariert werden. Dementsprechend erscheint es sinnvoll, eine neu geschaffene steuerliche Förderung – gleich welcher Art – möglichst nahtlos in die bisherige Veranlagungs- und Besteuerungspraxis einzufügen. Von der Einführung eines besonderen Antragsverfahrens dürfte daher eher abzuraten sein. So hat sich auch in der Verwaltungspraxis von gut 2/3 der fördernden OECD- und EU-Staaten¹¹⁶ eine Selbstveranlagung durchgesetzt, bei welcher das die Förderung begehrende Unternehmen seine FuE-Aufwendungen

115 Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 91 f.; vgl. auch die Abgrenzungsbeispiele in dem Frascati-Handbuch (2002), S. 30 ff. (vgl. Fn. 60).

116 Siehe dazu die Übersicht bei: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 70 Table 5.7 (vgl. Fn. 4).

im Rahmen der Steuererklärung selbst erklärt, etwa auf einem separaten Formular oder in einem speziellen Bereich für Steuerermäßigungen in der allgemeinen Steuererklärung.¹¹⁷ Dies verringert den bürokratischen Aufwand für die antragstellenden Unternehmen, da Steuererklärung und die Beantragung der steuerlichen Förderung in einem Schritt und gegenüber einer Stelle durchgeführt werden können („*One-Stop[-Shop]*“).¹¹⁸ I.d.R. ist zudem auch eine elektronische Veranlagung möglich, was eine zusätzliche Erleichterung in der Handhabung darstellt.¹¹⁹ Ausgehend von dieser Praxis ist sodann ein Nachweissystem zu etablieren, das es der Finanzverwaltung ermöglicht, die Berechtigung des Förderanspruchs effektiv zu überprüfen. Hierbei können zunächst zwei grundlegend verschiedene Herangehensweisen unterschieden werden: Zum einen solche Verfahren, bei denen bereits vorab, d.h. vor der tatsächlichen Veranlagung, das zu fördernde FuE-Projekt von der Finanzverwaltung überprüft wird (z.B. Bewilligung, Auditierung) und zum anderen solche, die sich auf eine reine Nachprüfung der Anspruchsberechtigung, v.a. anhand bestimmter (standardisierter) Dokumentationsunterlagen (u.U. spezielle Zertifikate erforderlich), beschränken.

Bei der Einführung eines allgemeinen steuerlichen FuE-Fördersystems (indirekte Förderung) müsste schließlich auch auf ein sinnvolles Zusammenspiel mit der bereits existierenden projektorientierten Förderung (direkte Förderung) geachtet werden. Dabei sollte auf der einen Seite eine „Doppelförderung“ vermieden werden, die dergestalt erfolgt, dass ein bereits staatlich bezuschusstes FuE-Projekt noch einmal vollumfänglich steuerlich geltend gemacht werden kann. Denn den zusätzlichen staatlichen Zuwendungen stünden dann keine äquivalenten zusätzlichen Anreizeffekte zur Aufnahme von FuE-Aktivitäten gegenüber (bloßer Mitnahmeeffekt). Auf der anderen Seite sollte die über direkte Förderprogramme erhaltene Unterstützung bei der über eine indirekte Förderung gewährten Steuervergünstigung nicht schlicht in Abzug gebracht werden, da dann die Anreizeffekte der direkten Förderung gänzlich verloren gingen. Sinnvoll erscheint daher der Vorschlag, die Zuschusssumme aus einer direkten Förderung auf die Bemessungsgrundlage der indirekten steuerlichen Förderung anzurechnen (Bsp.: Steuerlich förderfähiger FuE-Aufwand für ein bestimmtes Projekt: 1.000.000 €, minus hierfür bereits erhaltener staatlicher Zuschuss aus direkter Projektförderung i.H.v. 250.000 €, ergibt als Bemessungsgrundlage der Steuerförderung: 750.000 € – dies entspricht der tatsächlichen Eigeninvestition des Unternehmens]).¹²⁰

117 Beispielhaft anhand der Veranlagungspraxis in den Vereinigten Staaten, Österreich und dem Vereinigten Königreich illustriert bei: Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 93 ff.

118 Ein solches Konzept wird auch als „*best practice*“ erachtet bei: Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 80.

119 Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 70 Table 5.7 (vgl. Fn. 4).

120 Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 309 f.; so auch Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 92 f.

5.1.1. Erfahrungen und Regelungsansätze aus der Verwaltungspraxis anderer Staaten

Die Informationslage zu administrativen Fragen der FuE-Förderung in anderen Ländern erweist sich als äußerst fragmentarisch.¹²¹ Dieser Punkt kann daher lediglich anhand einiger verfügbarer Beispiele illustriert werden.¹²²

- In Australien und Japan hat eine Voranmeldung der steuerlich relevanten FuE-Aktivitäten zu erfolgen, was vermutlich (ähnlich wie bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung hierzu-lande) dem Staat die fiskalische Kalkulation erleichtern und möglicherweise frühzeitige Vor-Ort-Kontrollen ermöglichen soll.
- Eine vorherige Bewilligung/Zulassung zu fördernder FuE-Projekte durch die Finanzverwaltung ist in den Niederlanden (Vorlage einer Machbarkeitsstudie¹²³) und der Türkei erforderlich.
- Eine vorherige Überprüfung (*audit*) des jeweiligen FuE-Vorhabens durch die Finanzverwaltung wird in Österreich, Ungarn und Polen durchgeführt.
- Ein besonderes Zertifikat muss etwa in Belgien zu dem jeweiligen FuE-Projekt vorgelegt werden, um nachzuweisen, dass das FuE-Vorhaben fortschrittliche Produkte oder Technologien betrifft, die besonders umweltfreundlich sind.¹²⁴
- Kanada unterhält ein spezielles Programm für Erstanspruchsteller zur Unterstützung der Unternehmen bei ihrem ersten Förderantrag. Hierbei werden behördliche Vorprüfungen durchgeführt, die förderfähige FuE-Aktivitäten identifizieren und eine Planungshilfe für Investitionen bieten sollen. Dadurch werden die Bürokratiekosten für die interessierten Unternehmen gesenkt.
- Australien und Kanada geben Unternehmen zudem einen methodischen Leitfaden für ein „(Förderfähigkeits-)Selbstbeurteilungsverfahren“ (*eligibility self-assessment tool*) an die Hand, mit dem die Unternehmen zu einer Selbsteinschätzung gelangen können, ob bestimmte FuE-Projekte die Voraussetzungen einer steuerlichen Förderung erfüllen.

121 So auch die OECD in: Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 169 (Fn. 2); ähnlich Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 93.

122 Beispiele nach OECD, Science, Technology and Industry Outlook 2014, S. 168 f. (Fn. 2).

123 Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 143.

124 Vgl. Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 13 (vgl. Fn. 4).

- Österreich, Frankreich, Ungarn und Spanien gewähren den Unternehmen auf Antrag ein Reskript (*rescript*) bzw. ein Zertifikat, das eine verbindliche Auskunft über die Förderfähigkeit von FuE-Projekten gibt und Bindungswirkung für die Finanzverwaltung im Rahmen der späteren steuerlichen Veranlagung entfaltet.

5.1.2. Dokumentationspflichten und Möglichkeiten einer besonderen Zertifizierung von FuE-Aktivitäten durch staatliche Stellen oder unabhängige Institutionen

Anders als bei einer direkten, projektorientierten staatlichen Förderung von privatwirtschaftlichen FuE-Aktivitäten dürfte bei einer allgemeinen steuerlichen Förderung eine Überprüfung der Anspruchsberechtigung im Voraus aufgrund des Prüfungsumfangs durch staatliche Stellen nicht zu bewerkstelligen sein.¹²⁵ Diese Vorprüfung sollte – abgedeckt durch eine transparente Förderpraxis – in den Verantwortungs- und Risikobereich des anspruchstellenden Unternehmens fallen. Das Unternehmen kann für die Vorprüfung auf Wirtschaftsprüfer und Steuerberater zurückgreifen sowie nötigenfalls, etwa zur Klärung spezifischer Fachfragen des jeweiligen Forschungsgebietes, wissenschaftlichen Beirat einholen. Für branchenbezogene Grundsatzfragen erscheint es auch denkbar, Leitlinien für die Möglichkeit zu einer steuerlichen Geltendmachung bestimmter FuE-Aufwendungen durch die jeweiligen Branchenverbände, möglicherweise in Zusammenarbeit mit den Kammern und Experten der Finanzverwaltung erarbeiten zu lassen (s. bereits unter Punkt 4.7.1.).¹²⁶ Als Datengrundlage für den Nachweis der getätigten Aufwendungen wird die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschlagen, wobei von der Festlegung zu spezifischer Dokumentationspflichten abgeraten wird.¹²⁷ Erhaltene Fördermittel aus einer direkten projektorientierter staatlichen Förderung sollten allerdings als Pflichtangabe verankert werden (s.o. Punkt 5.1.).

Ein zentrales Problem bei der Nachprüfung der Förderberechtigung über eine mit der Steuererklärung eingereichte Dokumentation ist, dass das Unternehmen erst im Nachhinein erfährt, ob ein FuE-Vorhaben förderfähig ist oder nicht. Es sollte jedoch ein Ziel sein, den Unternehmen bereits im Vorhinein, also in der Vorlauf- und Durchführungsphase von FuE-Aktivitäten ein möglichst hohes Maß an Planungssicherheit, betreffend die steuerliche Förderfähigkeit, zu gewährleisten. Insbesondere KMU und YIC dürfte ein hohes „Irrtumsrisiko“ aufgrund der zusätzlichen Kosten im Falle eines negativen Prüfungsausgangs abschrecken. Möglich erscheint daher die Ergänzung des Standarddokumentationsverfahrens um ein freiwilliges Vorab-Prüfungsverfahren,

125 Dahin geht auch die Einschätzung von Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 8.

126 Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 91 f.

127 Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 310.

dessen Kosten allerdings das Unternehmen tragen sollte. Dabei könnte entweder das zuständige Finanzamt selbst in ein Verständigungsverfahren mit dem anfragenden Unternehmen eintreten und hierfür besonders geschulte Finanzbeamte abstellen und sich am Ende mit einer verbindlichen Auskunft festlegen oder es könnte eine Zertifizierung von FuE-Vorhaben durch staatlich anerkannte Institutionen erfolgen. In Betracht kämen für ein Zertifizierungsverfahren etwa öffentlich-rechtliche Körperschaften, die zur berufsständischen Selbstverwaltung berufen sind (Kammern in freien Berufen, Gewerbe oder Landwirtschaft), industrielle Forschungsvereinigungen oder mit öffentlichen Mitteln finanzierte Forschungseinrichtungen (an Hochschulen, außeruniversitäre oder bundeseigene).¹²⁸ Möglich erscheint auch eine vorgelagerte Entscheidung der Finanzbehörde über die Anerkennung der Zertifizierung durch bestimmte Prüfer.

5.2. Prävention einer missbräuchlichen Inanspruchnahme einer steuerlichen FuE-Förderung und Betrachtung beispielhafter Regelungen in anderen OECD- und EU-Mitgliedsstaaten

Die Frage der Missbrauchsprävention und -aufsicht steht in einem sehr engen Zusammenhang mit der administrativen Organisation eines FuE-Förderregimes, da durch die Finanzverwaltung im Zuge der steuerlichen Geltendmachung von FuE-Aufwendungen ohnehin die Überprüfung der Anspruchs-/Förderberechtigung erfolgt, und soll daher an dieser Stelle erörtert werden (s. bereits Punkt 2.1.). Da sich auch hier die Informationslage äußerst lückenhaft darstellt, soll wiederum eine anhand von verfügbaren Beispielen veranschaulichte Aufbereitung erfolgen (s.o. 5.1.1.). Viele Staaten scheinen bei der Ausgestaltung ihres FuE-Förderregimes auch auf besondere gesetzliche Regelungen zur Missbrauchsprävention verzichtet zu haben und sich ganz auf eine Kontrolle im Zuge der steuerlichen Geltendmachung, ggf. ergänzt durch eine Außenprüfung vor Ort in der betreffenden Betriebsstätte, zu beschränken.¹²⁹

Neben der Aussendung speziell ausgebildeter Außenprüfer könnte auch die Einrichtung eines Sanktionssystems mit (empfindlichen) Bußgeldern¹³⁰ und/oder einem Förderausschluss für einen bestimmten Zeitraum eine Abschreckungswirkung erzielen und Missbrauch vorbeugen.

Das Missbrauchsrisiko bei externer FuE kann durch dreierlei Einschränkungen eingehegt werden: Territoriale Begrenzungen hinsichtlich möglicher Auftragsnehmer, Festlegung einer Fördersummenhöchstgrenze, prozentualer Abschlag zur Abgeltung erhöhter Verwaltungskosten (s.o. Punkt 4.4.). Bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten innerhalb der EU kann zudem auf die Möglichkeiten des zwischenstaatlichen Informationsaustausches im Wege des Amtshilfverfahrens

128 Christoph Spengel et al.: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, erschienen 2009 in: MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 8, S. 94 ff.

129 Eine solche Vorgehensweise augenscheinlich ebenfalls für ausreichend erachtend Löhr, Sebastian: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, erschienen in: IFSt-Schrift Nr. 459, S. 8 f.

130 So verfährt etwa Italien, vgl. Europäische Kommission, A Study on R&D Tax Incentives – Annex: Country fiches – *Final Report*, erschienen in: Taxation Papers, Working Paper N. 52 – 2014, S. 57 (vgl. Fn. 4).

zurückgegriffen werden (vgl. die Amtshilferichtlinie 2011/16/EU und das deutsche EU-Amtshilfegesetz - EUAHiG).¹³¹

Eine hohe Missbrauchsgefahr bringt auch die steuerliche Begünstigung von Investitionsaufwendungen mit sich (etwa für Gebäude, Gerätschaften o.ä.), da hier i.d.R. in sehr konzentrierter Weise hohe Fördervolumina in Rede stehen. Eine Missbrauchsprävention kann hier im Wesentlichen auf zwei Wegen erfolgen: Entweder wird die steuerliche Förderung im Anschaffungszeitpunkt gewährt und (abgesichert durch eine anteilige Rückerstattungspflicht) an eine Mindesthaltedauer des Investitionsgegenstandes im jeweiligen Unternehmen gekoppelt oder das Investitionsvolumen fließt nicht sofort in voller Höhe, sondern schrittweise jährlich in Höhe des jeweils anfallenden Abschreibungsbetrags in die Bemessungsgrundlage für die steuerliche Förderung mit ein.¹³²

Internationale Regelungsbeispiele zu der Frage der Missbrauchsprävention¹³³:

- In *Irland* entfällt die Steuergutschrift für Investitionsaufwendungen für Gebäude rückwirkend, wenn das förderrelevante Gebäude innerhalb von zehn Jahren, gerechnet ab dem Jahr der Entstehung der Investitionsaufwendungen, veräußert oder nicht mehr für FuE-Zwecke verwendet wird (Mindesthaltedauer).
- In *Malta* wird die bestehende steuerliche Begünstigungsregel für die Verwertung geistiger Eigentumsrechten nicht angewandt, wenn eine Veräußerung derselben zwischen verwandten Unternehmen erfolgt (Mutter- und Tochtergesellschaften ab Stammkapitalbeteiligungen von 10%). Dadurch soll die Ausnutzung von „Kaskadeneffekten“ in Konzernstrukturen verhindert werden. Zudem müssen die aus steuerlich begünstigten FuE-Aktivitäten herrührenden immateriellen Vermögenswerte mindestens drei Jahre im Unternehmen verbleiben; ansonsten wird eine (anteilige) Rückerstattungspflicht ausgelöst.
- Die *Vereinigten Staaten* haben eine Reihe von vier umfangreichen, standardisierten Tests bereits auf Gesetzesebene normiert, um so qualifizierte, also förderungswürdige FuE-Aktivitäten früh herauszufiltern und einem Missbrauch der Förderregeln vorzubeugen.

131 Richtlinie abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:DE:PDF> (zuletzt geprüft am 07.05.2015); EUAHiG abrufbar unter: <http://www.gesetze-im-internet.de/euahig/index.html#BJNR180910013BJNE000100000> (zuletzt geprüft am 07.05.2015); siehe dazu auch Kniese, Christian in: Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, Dissertation, Johannes Gutenberg-Universität Mainz, 2013, erschienen in Finanz- und Steuerrecht in Deutschland und Europa (Drüen./Kube/Wernsmann, Hrsg.), S. 114 ff.

132 Beleuchtung beider Ansätze bei Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 307 ff.

133 Nach Herbold, Sabine: „Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die EU-27-Mitgliedsstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands“, Dissertation, Universität Mannheim, 2009, erschienen in der Reihe: Steuer, Wirtschaft, Recht – Band 298, Mai 2009, S. 129 (Irland), 135, 139 (Malta), 303 f. (USA)

