

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 21

Christian Kniese

Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung

1. Kapitel: Einleitung

A. Einführung in die Problemstellung

Forschung und Entwicklung (F&E) haben eine eminente Bedeutung für das Wirtschaftswachstum und den Wohlstand einer Volkswirtschaft. Noch in den 1990er Jahren konnte wirtschaftliches Wachstum in Deutschland durch Rationalisierungsmaßnahmen in den Unternehmen erreicht werden.¹ Nunmehr sind viele unternehmerische Prozesse und Abläufe bereits derart effizient, dass Fortentwicklungen und Innovationen für ein weiteres Wachstum unerlässlich geworden sind – der Standort Deutschland hat sich mithin zu einem innovationsgetriebenen Markt weiterentwickelt.²

Deutsche Unternehmen haben in vielen Bereichen die Innovationsführerschaft in Europa, aber auch weltweit inne.³ Da eine derartige Spitzenposition freilich nicht von garantierter Dauer ist, muss Deutschland dafür Sorge tragen, dass der Technologie- und Wissensvorsprung, auf dem die deutsche Wirtschaftskraft in vielen Branchen beruht, bewahrt und fortgeführt wird.⁴ Auf dem globalisierten Weltmarkt kann sich nur behaupten, wer kontinuierlich Innovationen und Verbesserungen hervorbringt.

Innovationen können zwar auch als das Ergebnis spontaner Einfälle besonders kreativer Menschen entstehen, im Regelfall gehen sie jedoch aus intensiven Forschungsanstrengungen öffentlicher und privater Forschungseinrichtungen hervor.⁵ Empirische Untersuchungen zur privatwirtschaftlichen Forschung belegen, dass ein Unternehmen umso innovativer ist, je mehr es forscht.⁶ Auch ein Zusammenhang zwischen Forschungsaktivitäten und Wirtschaftswachstum ist belegt. So wuchs die Wirtschaft beispielsweise im Zeitraum zwischen 2000 und 2010 dort besonders kräftig, wo die Forschungskapazitäten besonders schnell ausgeweitet wurden.⁷ Untersuchungen zufolge steigt mit zunehmenden For-

1 Schlie/Stetzelberger, IStR 2008, S. 269.

2 Schlie/Stetzelberger, IStR 2008, S. 269.

3 Europäische Kommission (Hrsg.), INNO-Policy Report Germany 2009, S. 6.

4 Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien (BIT-KOM) (Hrsg.), Positionspapier zur steuerlichen F&E-Förderung, S. 6.

5 Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), Gutachten 2010, S. 101; Cremer, Forschungssubventionen im Lichte des EGV, S. 19; Lindecke, Selektive staatliche Förderung innovativer Bereiche, S. 49.

6 Spengel et al., Steuerliche Förderung von F&E, S. 3; Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), Gutachten 2012, S. 132.

7 Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), Gutachten 2010, S. 101; Herbold, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, S. 8.

schungsinvestitionen eines Unternehmens auch dessen Produktivität.⁸ Bei F&E handelt es sich demnach um einen elementaren Faktor für die Wettbewerbsfähigkeit von Industrien, der langfristig für die Sicherung des Wohlstands von Volkswirtschaften bedeutsam ist.⁹ Eine hohe Forschungsintensität bewirkt eine nachhaltige Wertsteigerung für das forschende Unternehmen und wirkt sich – indem sie die Position der Volkswirtschaft im globalen Wettbewerb um innovative Produkte stärkt – positiv auf Wachstum und Beschäftigung aus.¹⁰

Während in den vergangenen Jahrzehnten viele Staaten auf dieser Erkenntnis aufbauten und die Ausgaben für öffentliche Forschung sowie für die Unterstützung privatwirtschaftlicher Forschung anhoben und damit auch ihre Privatwirtschaft zu vermehrter Forschung anregen konnten, stagniert in Deutschland der Anteil am BIP, der insgesamt für F&E ausgegeben wird. In der Folge ist Deutschland in der Rangfolge der forschungsintensivsten Volkswirtschaften der Welt aus der Spitzengruppe ins obere Mittelfeld abgerutscht. Befand sich die Bundesrepublik Ende der 1980er Jahren noch auf Platz 3, lag sie im Jahr 2006 nur noch auf Rang 11.¹¹ Nach jüngsten Daten wurden in Deutschland zuletzt 2,82 Prozent des BIP für öffentliche und private Forschung aufgewendet, während beispielsweise Japan und Korea ungefähr 3,7 Prozent und die USA knappe 3 Prozent aufwenden.¹² Obwohl insbesondere die nordeuropäischen Länder Finnland mit 3,9 Prozent und Schweden mit 3,4 Prozent eine auch international herausragende F&E-Quote aufweisen, werden in den 27 Mitgliedstaaten der Europäischen Union im Durchschnitt nur 1,9 Prozent des BIP für F&E ausgegeben.¹³

Um den Rückstand der Europäischen Union bei den Investitionen in Forschung nicht noch weiter anwachsen zu lassen, einigten sich die Vertreter der

-
- 8 Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), Gutachten 2010, S. 101; *Schlie/Stetzelberger*, IStR 2008, S. 269.
 - 9 *Spengel et al.*, Steuerliche Förderung von F&E, S. 3; *Klodt et al.*, Forschungspolitik unter EG-Kontrolle, S. 4; Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), Gutachten 2012, S. 94.
 - 10 *Schlie/Stetzelberger*, IStR 2008, S. 269; Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), Gutachten 2010, S. 101; *Legler/Schasse*, in: Expertenkommission Forschung und Entwicklung (EFI) (Hrsg.), Studien zum deutschen Innovationssystem Nr. 2-2010, S. 1 f.; *Rammer et al.*, Internationale Trends der Forschungs- und Innovationspolitik, S. 5.
 - 11 *Legler/Krawczyk*, FuE-Aktivitäten von Wirtschaft und Staat im internationalen Vergleich, S. 1.
 - 12 Stand 2010, OECD (Hrsg.), Main Science and Technology Indicators 2012/1, S. 21; siehe auch *Legler/Krawczyk*, FuE-Aktivitäten von Wirtschaft und Staat im internationalen Vergleich, S. 18.
 - 13 OECD (Hrsg.), Main Science and Technology Indicators 2012/1, S. 21.

Mitgliedstaaten der EU im März 2002, den europäischen Binnenmarkt zum innovativsten Wirtschaftsraum der Welt auszubauen. Im Rahmen der sogenannten Lissabon-Strategie sollten bis zum Jahr 2010 die nationalen Ausgaben für F&E auf 3 Prozent des BIP ansteigen. Davon sollte die Privatwirtschaft mit zwei Dritteln der Investitionen den Hauptanteil übernehmen.¹⁴ Nachdem der Zeitrahmen abgelaufen war, ohne dass die Zielvorgabe erfüllt werden konnte, startete die EU im Jahr 2010 das Strategieprogramm „Europa 2020“ und billigt den Mitgliedstaaten für das – der Höhe nach unveränderte – Ziel nun mehr ein längeres Zeitfenster zu: Bis zum Jahr 2020 sollen von den Mitgliedstaaten insgesamt 3 Prozent des BIP für F&E aufgewendet werden.

Das von der Bundesregierung verfolgte Bestreben, diese Zielvorgabe auf nationaler Ebene bereits bis zum Jahr 2015 zu erreichen, wird von Fachleuten als nur wenig ambitioniert bezeichnet.¹⁵ Doch gleichwohl: Mit Steigerungen allein bei der öffentlich durchgeföhrten Forschung wird Deutschland dieses Ziel nur schwerlich erreichen können. Um mittelfristig die nationalen Forschungsausgaben auf 3 Prozent des BIP anzuheben, sind also insbesondere Zuwächse bei der privatwirtschaftlichen Forschung erforderlich. Um die Wirtschaft bei ihren Forschungsbemühungen zu unterstützen und Anreize für eine Ausweitung der Forschungsaktivitäten zu setzen, bietet sich staatliche Forschungsförderung an.¹⁶

In Deutschland werden Forschungsaktivitäten der Wirtschaft bislang nur mit direkten, projektbezogenen Programmen gefördert. Zwar werden derartige projektbezogene Maßnahmen als unverzichtbarer Grundstock der Förderung von F&E angesehen, jedoch bemängeln Fachleute viele der damit einhergehenden Nachteile. Wie noch eingehender zu zeigen sein wird, erfordern die für jedes Programm eigenen Ausschreibungsvoraussetzungen einen hohen Verwaltungsaufwand bei den um Unterstützung ersuchenden Unternehmen.¹⁷ Dieser administrative Aufwand belastet insbesondere die kleinen und mittleren Unternehmen überproportional stark und hält diese daher oftmals von der Beantragung der Forschungsbeihilfe ab.¹⁸ Forschungsförderung mit Mitteln des Steuerrechts (die so genannte indirekte Forschungsförderung) weist demgegenüber – wie noch darzulegen sein wird – diese nachteiligen Effekte nicht auf. Daher sprechen sich in der jüngeren politischen Debatte zahlreiche Vertreter von Wissenschaft, Politik und Wirtschaft dafür aus, auch in Deutschland eine steuerliche

14 Schlussfolgerungen des Vorsitzes, Europäischer Rat (Barcelona), 15. und 16. März 2002, Abs. 47; *Schlie/Stetzelberger*, IStR 2008, S. 269.

15 Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), Gutachten 2012, S. 20.

16 So auch *Legler/Krawczyk*, FuE-Aktivitäten von Wirtschaft und Staat im internationalen Vergleich, S. 1.

17 *Brinkmann/Maier/Brandstätter*, IStR 2009, S. 563.

18 *Kessler et al.*, DB 2008, S. 1172.

Forschungsförderung einzurichten, und verweisen dabei auf positive Erfahrungen aus dem Ausland. So stellen gegenwärtig bereits 19 der 27 EU-Mitgliedstaaten spezifische steuerliche Forschungsanreize bereit.¹⁹ Auch im OECD-Vergleich setzen immer mehr Länder auf die verstärkte indirekte Förderung von F&E in Unternehmen.²⁰

In der politischen Debatte über die Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung in Deutschland offenbart sich ein Spannungsverhältnis. Auf der einen Seite steht das Interesse des deutschen Staates, die Haushaltsbelastung gering zu halten, indem etwa nur inländische Forschungstätigkeiten der Wirtschaft gefördert werden oder nur solche Forschungsaktivitäten steuerbegünstigt werden, die sich im Inland durch Wohlfahrtsgewinne oder die Schaffung von Arbeitsplätzen positiv auswirken. Auf der anderen Seite stehen die zwingenden Vorgaben des Europarechts, wonach die Nutzung des Binnenmarktes für Unternehmen aller Mitgliedstaaten diskriminierungsfrei und ohne Beschränkungen ermöglicht werden muss. Ferner hat sich die konkrete Ausgestaltung einer steuerlichen Forschungsförderung am europarechtlichen Verbot wettbewerbsverfalschender staatlicher Beihilfen zu messen.

Ziel dieser Arbeit ist es zum einen, einen Überblick über den gegenwärtigen Stand der deutschen Forschungsförderungslandschaft zu verschaffen und erstrebenswerte zukünftige Perspektiven im Hinblick auf eine steuerliche F&E-Förderung aufzuzeigen. Zum anderen sollen die europarechtlichen Rahmenbedingungen und zwingend zu beachtenden Vorgaben für eine derartige steuerliche Forschungsförderung untersucht werden, aus denen sich der Handlungsspielraum des nationalen Gesetzgebers ergibt.

B. Gang der Untersuchung

Die Untersuchung beginnt mit einer Definition des Begriffspaares Forschung und Entwicklung sowie der Untergruppen Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Entwicklung.

Daran schließt sich im zweiten Kapitel eine Bestandsaufnahme der deutschen Forschungslandschaft an. Dargestellt wird sowohl die öffentlich in Hochschulen und außeruniversitären Forschungseinrichtungen als auch die privatwirtschaftlich in Unternehmen durchgeführte Forschung. Die Ausführungen zur privat durchgeführten Forschung werden mit Statistiken über die genauen Modalitäten der unternehmerischen Forschung sowie der Forschungsaktivität in den

19 Hornig, BB 2010, S. 215.

20 Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), Gutachten 2012, S. 97.

einzelnen Branchen untermauert. Dabei wird bereits jeweils darauf einzugehen sein, von wem die Forschungsaktivitäten in Deutschland finanziert werden. Die Darstellung der Finanzierung von privatwirtschaftlich durchgeföhrter Forschung leitet über zum gegenwärtigen Stand der Forschungsförderung in Deutschland.

Ausgehend von den ökonomischen Gründen, die für eine staatliche Unterstützung von privatwirtschaftlicher Forschung sprechen, wird die in Deutschland praktizierte Forschungsförderung beleuchtet. Nach einem kurzen historischen Rückblick über steuerliche Forschungsförderung in Deutschland in früheren Jahrzehnten schließt sich ein Überblick über die gegenwärtigen projektbezogenen Forschungsförderungsprogramme des Bundes an. Besonderes Augenmerk wird sodann auf die Forschungsförderungsprogramme der EU zu richten sein. Die Kompetenzen der EU im Bereich von Forschung und Entwicklung werden beleuchtet und die von der Europäischen Kommission praktizierte Forschungspolitik sodann eingehend untersucht. Es wird dargestellt, welchen Standpunkt die Kommission zur steuerlichen Forschungsförderung in den Mitgliedstaaten eingenommen hat und welche Ziele auf europäischer Ebene im Forschungssektor verfolgt werden.

Die Art der konkreten Ausgestaltung von projektbezogener Forschungsförderung ist nicht unumstritten; daher wird auf die dagegen vorgebrachten kritischen Argumente einzugehen sein. Da bei der Untersuchung der Forschungsförderungslandschaft das umgebende Rechtssystem nicht außer Acht gelassen werden kann, schließt sich eine Darstellung von sonstigen Normen des deutschen Steuerrechts an, die sich hemmend auf die Forschungstätigkeit von Unternehmen auswirken können. Um die Bestandsaufnahme des Status quo der Forschungsförderung abzurunden, folgt ein Blick über die Landesgrenzen, der die Forschungsförderungsregime in ausgewählten europäischen Ländern – Frankreich, Niederlande und Österreich – in den Fokus nimmt.

Das dritte Kapitel widmet sich den Ansätzen einer steuerlichen Forschungsförderung. Zunächst wird behandelt, welche Meinungen von Vertretern der Wissenschaft, Politik und Unternehmensverbänden aus nationaler, deutscher Perspektive zur Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung vertreten werden. Das Kapitel schließt mit einem Überblick über die möglichen steuersystematischen Anknüpfungspunkte, an denen eine steuerliche Forschungsförderung ansetzen könnte.

Das vierte Kapitel verfolgt das Ziel, herauszuarbeiten, welche Vorgaben des Europarechts bei der steuerlichen Förderung von F&E zu beachten sind. Zunächst sollen die allgemeinen Grundsätze der Anwendung des Europarechts auf das direkte Steuerrecht beleuchtet werden. Das den Grundfreiheiten innenwohnende Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot sowie mögliche Rechtfertigungsgründe werden aufgezeigt und sodann auf den Bereich der steuerlichen

Forschungsförderung angewandt. Dabei werden konkrete, in der politischen Debatte vorgetragene Ausgestaltungsvarianten einer steuerlichen Forschungsförderung auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten hin überprüft. Daran schließt sich eine Untersuchung des europäischen Beihilfenrechts an. Nach einer Darstellung der Grundzüge des Verbots wettbewerbsverfälschender staatlicher Beihilfen einschließlich der im Bereich von F&E-Beihilfen einschlägigen Ausnahmetatbestände wird anschließend – ebenfalls anhand konkreter Beispiele – herausgearbeitet, auf welche Weise steuerliche Maßnahmen zur Forschungsförderung beihilfenrechtskonform ausgestaltet werden können.

Die Ergebnisse dieser grundfreiheits- und beihilfenrechtlichen Prüfung werden sodann im fünften Kapitel zusammengefasst. Dieses Kapitel nimmt auch Bezug auf die praktische Umsetzbarkeit einer steuerlichen F&E-Förderung, indem hier kurz auf die Frage nach der Finanzierbarkeit eines solchen Instruments eingegangen wird. Die Arbeit schließt sodann mit einer thesenförmigen Zusammenfassung im sechsten Kapitel.

C. Begriffsbestimmungen: Definition von F&E

Unter Forschung und Entwicklung versteht man schöpferische Arbeit, die systematisch durchgeführt wird, um den Kenntnisstand von Menschheit, Kultur und Gesellschaft zu erweitern und neue Anwendungsmöglichkeiten zu finden.²¹

Die Definition von F&E unterscheidet begrifflich nach dem Grad der Anwendungsnähe zwischen drei Arten von Forschungstätigkeiten. Neben der Grundlagenforschung spricht man von der angewandten Forschung sowie der experimentellen Entwicklung.²²

Grundlagenforschung ist eine experimentelle oder theoretische Forschung, die in erster Linie neue wissenschaftliche Erkenntnisse anstrebt, ohne bereits deren Verwendungsmöglichkeiten im Blick zu haben. Reine Grundlagenforschung ist nicht auf die praktische Anwendbarkeit oder die kommerzielle Verwertung der neuen Erkenntnisse ausgerichtet, sondern strebt allein die Erweiterung des Erkenntnisstandes an.²³ Von zielgerichteter Grundlagenforschung spricht man,

21 OECD (Hrsg.), Frascati-Handbuch 2002, Rdnr. 63.

22 OECD (Hrsg.), Frascati-Handbuch 2002, Rdnr. 64; *Jungmittag*, in: Schefold/Lenz (Hrsg.), Europäische Wissensgesellschaft, S. 69 (71); Bielinski, Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten von multinationalen Unternehmen in China, S. 29.

23 Heinrich, Systematik der Forschungsförderung, S. 31; Durinke, Gemeinschaftsrahmen, S. 192; Mitteilung der Kommission über den Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation, ABl. EU Nr. C 323/1 v. 30. 12. 2006, Tz. 2.2. lit. e), S. 9.

wenn Forschung mit der Erwartung ausgeführt wird, breite Erkenntnisse zu erlangen, die als Grundlage für Lösungen von bereits umrissenen Problembereichen verwendet werden können.²⁴ Als Beispiel für zielgerichtete Grundlagenforschung kann die Erforschung der Brennstoffzellentechnologie genannt werden.²⁵

Mit dem Begriff der angewandten Forschung bezeichnet man Forschungstätigkeiten, die oftmals auf die im Rahmen von Grundlagenforschung erlangte Wissensbasis aufbauen und ebenfalls auf neue wissenschaftliche Erkenntnisse abzielen. Im Gegensatz zur Grundlagenforschung hat die angewandte Forschung – die auch als industrielle Forschung bezeichnet wird – jedoch primär eine spezifische praktische Verwendungsmöglichkeit der Forschungsergebnisse im Blick.²⁶ Angewandte Forschung wird durchgeführt, um Lösungen für bestimmte Probleme zu erlangen, und mündet oftmals in Patente.²⁷

Von experimenteller Entwicklung, dem dritten Teilgebiet des Forschungsbegriffs, spricht man, wenn die Forschungsergebnisse zu einer praktischen Umsetzung gelangen, indem Materialien, Produkte, Dienstleistungen oder Herstellungsprozesse neu erschaffen oder bereits bestehende verbessert werden.²⁸ Dies kann etwa durch Prototypenbau oder das Erstellen von Demonstrations- oder Pilotprojekten geschehen.²⁹ Experimentelle Entwicklung weist von allen F&E-Stufen die größte Marktnähe auf, denn dieses Stadium ermöglicht eine kommerzielle Verwertung der Forschungsergebnisse.³⁰

Nicht mehr vom F&E-Begriff umfasst sind indes die der eigentlichen Forschung nachgelagerten Tätigkeiten, die etwa auf die Umsetzung oder Markteinführung der neuerlangten Kenntnisse abzielen.³¹ Kommen die Forschungsergebnisse zum praktischen Einsatz, indem beispielsweise ein verbessertes Produkt auf den Markt gebracht oder ein optimiertes Herstellungsverfahren angewandt wird, so wird dies nicht als Forschung oder Entwicklung, sondern als Innovation

24 Reger, Innovationsprozesse, S. 40.

25 OECD (Hrsg.), Frascati-Handbuch 2002, Rdnr. 242–243.

26 OECD (Hrsg.), Frascati-Handbuch 2002, Rdnr. 245.

27 OECD (Hrsg.), Frascati-Handbuch 2002, Rdnr. 247.

28 Mitteilung der Kommission über den Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation, ABI. EU Nr. C 323/1 v. 30. 12. 2006, Tz. 2.2. lit. g), S. 10.

29 Mitteilung der Kommission über den Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation, ABI. EU Nr. C 323/1 v. 30. 12. 2006, Tz. 2.2. lit. g); S. 10; Durinke, Gemeinschaftsrahmen, S. 204 f.; Eisermann, EuZW 1996, S. 683 (686).

30 Durinke, Gemeinschaftsrahmen, S. 204 f.

31 OECD (Hrsg.), Frascati-Handbuch 2002, Rdnr. 79.

bezeichnet.³² Das Frascati-Handbuch grenzt von der F&E-Definition alle wissenschaftlichen, technischen, gewerblichen und finanziellen Schritte ab, die für die Implementierung von neuen oder verbesserten Produkten oder Dienstleistungen sowie für die gewerbliche Nutzung von neuen oder verbesserten Prozessen notwendig sind.³³ Dementsprechend sind beispielsweise Ausgaben, die ein Unternehmen für Kapitalbeschaffung oder Marketing von neuen Produkten aufwendet, auch nicht als F&E-Ausgaben anzusehen.

32 Vgl. Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), Gutachten 2010, S. 19; *Nonnenmacher*, DStR 1993, S. 1231.

33 OECD (Hrsg.), Frascati-Handbuch 2002, Rdnr. 79.