



**Benjamin Marco Heinrich Cichos**

# **Steuerliche Forschungs- und Entwicklungsanreize für kleine und mittlere Unternehmen**

**Ausgestaltungsmöglichkeiten im Rahmen  
des Europäischen Beihilferechts**

Benjamin Marco Heinrich Cichos

**Steuerliche Forschungs-  
und Entwicklungsanreize  
für kleine und mittlere  
Unternehmen**



Benjamin Marco Heinrich Cichos

# **Steuerliche Forschungs- und Entwicklungsanreize für kleine und mittlere Unternehmen**

**Ausgestaltungsmöglichkeiten im Rahmen des  
Europäischen Beihilferechts**

Tectum Verlag

Benjamin Marco Heinrich Cichos

Steuerliche Forschungs- und Entwicklungsanreize für kleine und mittlere Unternehmen. Ausgestaltungsmöglichkeiten im Rahmen des Europäischen Beihilferechts

© Tectum Verlag Marburg, 2016

Zugl. Diss. an der Helmut-Schmidt-Universität Hamburg 2016

ISBN: 978-3-8288-6549-5

(Dieser Titel ist zugleich als gedrucktes Buch unter der ISBN 978-3-8288-3816-1 im Tectum Verlag erschienen.)

Umschlagabbildung: shutterstock.com © flydragon

Alle Rechte vorbehalten

Besuchen Sie uns im Internet

[www.tectum-verlag.de](http://www.tectum-verlag.de)

**Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek**

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

## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde im Juni 2015 von der Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften an der Helmut-Schmidt-Universität, Universität der Bundeswehr Hamburg, als Dissertation angenommen. Aktuelle Literatur konnte nachträglich bis Juni 2016 berücksichtigt werden.

Mein Dank gilt zuvorderst meinem Doktorvater, Prof. Dr. iur. Ulrich Hufeld, der mit mir als externem Doktorand und aktivem Offizier der Bundeswehr eine herausfordernde Betreuung annahm. Die räumliche Distanz zum Lehrstuhl bedurfte eines besonderen Vertrauensverhältnisses. Durch die Gewährung großzügiger Freiräume bei gleichzeitigem Anregen impulsgebender Diskussionen trug er maßgeblich zum Erfolg dieser Arbeit bei. Unsere fachlichen und persönlichen Gespräche waren mir stets eine Hilfe und werden mir angenehm im Gedächtnis bleiben. Danke.

Vor allem aber möchte ich meiner Familie und meinen Freunden danken. Jeder hat auf seine ganz eigene Weise am Gelingen dieser Arbeit mitgewirkt. Ein ganz besonderer Dank gilt meinen Eltern, Christina und Peter Cichos, sowie meiner Frau Kerstin Cichos für ihre Geduld und liebevolle Unterstützung. Vor allem meine Frau ist nie müde geworden, mich auch in schwierigen Zeiten während der Promotion zu ermutigen und dabei selbstlos zurückzustehen. Ihr sei diese Arbeit gewidmet.

*Benjamin Marco Heinrich Cichos*

Bad Soden am Taunus, im Juni 2016

## **Inhaltsübersicht**

<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>VII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XIII</b>
<b>A. Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>B. Aktuelle Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in kleinen und mittleren Unternehmen (KMU)</b> .....	<b>.21</b>
<b>C. FuE-Förderung von KMU in Europa</b> .....	<b>97</b>
<b>D. Charakterisierung und Ausgestaltungsmöglichkeiten einer steuerlichen FuE-Förderung von KMU</b> .....	<b>.175</b>
<b>E. Ausgestaltungsempfehlung eines steuerlichen FuE-Fördermodells für KMU in Deutschland</b> .....	<b>241</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>.XIX</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>.XXI</b>
<b>Verzeichnis der Internetquellen</b> .....	<b>.XXXVII</b>
<b>Verzeichnis der Entscheidungen der Gerichte</b> .....	<b>.XLI</b>
<b>Verlautbarungen der Europäischen Gemeinschaftsorgane</b> .....	<b>.XLVII</b>

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XIII</b>
<b>A. Einleitung</b> .....	<b>1</b>
I. Thematische Einführung .....	1
II. Gang der Darstellung .....	15
<b>B. Aktuelle Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in     kleinen und mittleren Unternehmen (KMU)</b> .....	<b>21</b>
I. Definition und wirtschaftlicher Stellenwert von KMU .....	21
1. KMU-Definition .....	21
2. Wirtschaftlicher Stellenwert von KMU .....	28
II. FuE-Definition .....	30
1. Frascati Manual .....	32
a) Funktionale Gliederung .....	32
aa) Grundlagenforschung .....	33
bb) Angewandte Forschung .....	36
cc) Experimentelle Entwicklung .....	38
b) Institutionelle Gliederung .....	39
aa) Interne FuE-Aktivitäten .....	41
bb) Externe FuE-Aktivitäten .....	42
cc) Forschungsk Kooperationen .....	43
2. FuE-Definition nach HGB, EStG und IFRS .....	44
III. FuE-Bilanzierung .....	46
1. Immaterialitätsfeststellung .....	46
2. Handelsrechtliche Bilanzierung .....	48



3.	Steuerrechtliche Bilanzierung.....	51
4.	Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände .....	53
<b>IV.</b>	<b>Ökonomische Rechtfertigung und Ausgestaltung staatlicher FuE-Förderung... 54</b>	
1.	Ökonomische Rechtfertigung .....	54
a)	Rahmenbedingungen.....	54
b)	Marktinsuffizienz.....	56
aa)	Informationsasymmetrien.....	57
bb)	Übertragungseffekte .....	59
cc)	Risikofurcht und Rentabilitätsorgen.....	61
c)	Gesamtwirtschaftliche Legitimation.....	61
2.	Ausgestaltung aktueller staatlicher FuE-Förderung.....	63
a)	Historische Entwicklung.....	63
b)	Direkte FuE-Förderung .....	66
aa)	Abgrenzende Charakteristik direkter FuE-Förderung.....	66
bb)	Institutionelle Förderung.....	66
cc)	Projektförderung und Förderorganisationen als Projektträger.....	68
(1)	Antragstellung und Förderverfahren.....	69
(2)	Bilanzierung von Projektfördermitteln .....	70
(3)	Aktuelle KMU-spezifische Projektförderung.....	75
dd)	Empfänger direkter FuE-Förderung .....	78
<b>V.</b>	<b>KMU-spezifische Schwachstellen des deutschen Forschungsumfelds..... 80</b>	
1.	Investitionshemmnisse im deutschen Steuerrecht .....	80
2.	Benachteiligende Auswirkungen allgemeiner Marktinsuffizienz .....	86
3.	KMU-gerechte Bewertung aktueller FuE-Förderung .....	91
<b>C.</b>	<b>FuE-Förderung von KMU in Europa .....</b>	<b>97</b>
<b>I.</b>	<b>Unionsinterne Maßnahmen zur Umsetzung der Europa-2020-Strategie .....</b>	<b>97</b>
1.	Die nominal gescheiterte Lissabon-Strategie.....	97
2.	Nachfolgestrategie „Europa 2020“ .....	99
3.	Leitinitiative Innovationsunion und Forschungsrahmenprogramm „Horizont 2020“.....	103
<b>II.</b>	<b>Unionsrechtliche Rahmenbedingungen einer steuerlichen FuE-Förderung von KMU .....</b>	<b>107</b>
1.	Anwendungsvorrang europäischen Rechts.....	107

2.	Grundfreiheiten .....	112
a)	Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote .....	114
b)	Outbound-Konstellation am Beispiel der Rechtsprechung zu Laboratoires Fournier .....	116
aa)	Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt .....	116
bb)	Schutzbereich .....	117
cc)	Beeinträchtigung .....	120
dd)	Rechtfertigungsgründe .....	122
c)	Auswirkung der Rechtsprechung zu Laboratoires Fournier auf die steuerliche FuE-Förderung von KMU .....	129
3.	Das Europäische Beihilferecht .....	131
a)	Das Europäische Beihilferecht zur Abwehr von Wettbewerbsverfälschungen im Binnenmarkt .....	131
b)	Europäische Beihilfekontrolle und nationale Beihilfepolitik .....	134
c)	Unvereinbare Beihilfen nach Art. 107 und 108 AEUV .....	138
aa)	Überwachung staatlicher Beihilfen .....	138
bb)	Der Beihilfetatbestand .....	140
cc)	Ausnahmetatbestände .....	147
(1)	De-minimis-Verordnung .....	149
(2)	Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation (FuEul-Unionsrahmen) .....	151
(3)	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) .....	157
<b>III.</b>	<b>KMU-spezifische steuerliche FuE-Förderung als mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe .....</b>	<b>159</b>
1.	Beihilferechtliche Bewertung .....	159
2.	Binnenmarktkonforme Modelle steuerlicher FuE-Förderung von KMU .....	162
a)	AGVO-basierende FuE-Förderung von KMU .....	162
b)	FuEul-Unionsrahmen-basierende FuE-Förderung von KMU .....	170
<b>D.</b>	<b>Charakterisierung und Ausgestaltungsmöglichkeiten einer steuerlichen FuE-Förderung von KMU .....</b>	<b>175</b>
<b>I.</b>	<b>Charakteristik und Abgrenzung zu in Deutschland angewandter Projektförderung .....</b>	<b>175</b>
1.	Legitimation indirekter steuerlicher FuE-Förderung .....	176
a)	Standpunkt der Bundesregierung .....	177
b)	Standpunkt von Expertenkommissionen und Branchenverbänden .....	179

2.	Abgrenzung indirekter gegenüber direkter FuE-Förderung	182
a)	Förderneutralität	182
b)	Politische Einflussnahme	183
c)	Breitenwirkung und Mitnahmeeffekte	185
d)	Haushaltsbelastung	187
e)	Planbarkeit	189
f)	Anreizwirkung	190
g)	Verwaltungsaufwand	192
3.	Steuerliche FuE-Förderung als Systemalternative oder -ergänzung	194
<b>II.</b>	<b>Ausgestaltungsvarianten einer steuerlichen FuE-Förderung</b>	<b>197</b>
1.	Anknüpfungspunkte	198
2.	Determinanten der Bemessungsgrundlage	207
3.	Anspruchsberechtigung	212
<b>III.</b>	<b>Vorzüge einer auf KMU beschränkten steuerlichen FuE-Förderung</b>	<b>214</b>
1.	KMU-spezifische Vorteile	215
a)	Planbare Bereitstellung von FuE-Kapital	215
b)	Zugangserleichterung	217
2.	Gesamtwirtschaftliche Vorteile	218
a)	Förderung von Unternehmenskooperationen	218
b)	Gesamtwirtschaftliche Nutzung von Übertragungseffekten	220
3.	Staatliche Vorteile	221
a)	Reduzierung von Mitnahmeeffekten	221
b)	Haushaltsmittelentlastung	222
<b>IV.</b>	<b>FuE-Förderung von KMU in ausgewählten Mitgliedstaaten</b>	<b>223</b>
1.	FuE-Förderung von KMU in Großbritannien	224
2.	FuE-Förderung von KMU in Frankreich	229
3.	FuE-Förderung von KMU in Österreich	235
<b>E.</b>	<b>Ausgestaltungsempfehlung eines steuerlichen FuE-Fördermodells für KMU in Deutschland</b>	<b>241</b>
<b>I.</b>	<b>Politik-Mix</b>	<b>242</b>
<b>II.</b>	<b>Ausschluss von Doppelbegünstigungen</b>	<b>245</b>
<b>III.</b>	<b>Unionsrechtliche Grenzen und Möglichkeiten</b>	<b>246</b>

---

<b>IV. Anknüpfungspunkt und Bemessungsgrundlage</b> .....	251
1. Anknüpfungspunkt .....	251
2. Faktoren der Bemessungsgrundlage .....	255
<b>V. Auftragsforschung und Forschungskoperationen</b> .....	257
<b>VI. Zusammenfassende Empfehlung</b> .....	259
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XIX</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>XXI</b>
<b>Verzeichnis der Internetquellen</b> .....	<b>XXXVII</b>
<b>Verzeichnis der Entscheidungen der Gerichte</b> .....	<b>XLI</b>
I. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs .....	XLI
II. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs .....	XLIV
III. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts .....	XLV
<b>Verlautbarungen der Europäischen Gemeinschaftsorgane</b> .....	<b>XLVII</b>
I. Amtsblatt der Europäischen Union .....	XLVII
II. Veröffentlichungen der Europäischen Kommission und des Europäischen Rates .....	L



## Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AGVO	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung
AWS	Austria Wirtschaftsservice Gesellschaft
BayFOR	Bayerische Forschungsallianz
BB	Betriebs-Berater (Titel Fachzeitschrift)
BDA	Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung)
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BIO	Biotechnologie-Industrie-Organisation
BITKOM	Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien
BMAS	Bundesministerium für Arbeit und Soziales
BMBF	Bundesministerium für Bildung und Forschung
BMF	Bundesministerium für Finanzen (Österreich)

BMWA	Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit (Österreich)
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (bis 2013 Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie)
bpb	Bundeszentrale für politische Bildung
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CGI	Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, Frankreich)
CIACT	Comité interministériel d'aménagement et de développement du territoire (Kabinettausschuss für Raumordnung und Wettbewerbsfähigkeit regionaler Schwerpunkte, Frankreich)
CIP	Competitiveness and Innovation Framework Programme (Rahmenprogramm Wettbewerbsfähigkeit und Innovation)
CIR	Crédit d'impôt recherche (Steuergutschrift auf Forschungsausgaben, Frankreich)
CPB	Centraal Planbureau/Bureau for Economic Policy Analysis (Forschungszentrum, Niederlande)
CSU	Christlich-Soziale Union in Bayern
DB	Der Betrieb (Titel Fachzeitschrift)
DIB	Deutsche Industrievereinigung Biotechnologie
DIHK	Deutsche Industrie- und Handelskammer
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
DLR	Deutsches Zentrum für Luft- und Raumfahrt
DSGV	Deutscher Sparkassen- und Giroverband
DTI	Department of Trade and Industry (Behörde für Handel und Industrie, Großbritannien)

EBITDA	Earnings before interests, taxes, depreciation and amortization (Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände)
EFI	Expertenkommission Forschung und Innovation
EFRE	Europäischer Fonds für regionale Entwicklung
EIB	European Investment Bank (Europäische Investitionsbank)
EIF	European Investment Fund (Europäischer Investitionsfonds)
EIoP	European Integration online Papers (Titel Online-Fachliteratur)
EIT	European Institute of Innovation and Technology (Europäisches Innovations- und Technologieinstitut)
ERC	European Research Council (Europäischer Forschungsrat)
ESF	Europäischer Sozialfonds
et al.	et alii/et aliae (und andere)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Titel Fachzeitschrift)
FDP	Freie Demokratische Partei
FET	Future and Emerging Technologies (Künftige und neu entstehende Technologien)
FFG	Österreichische Forschungsfördergesellschaft
FIW	Forschungsinstitut für Wirtschaftsverfassung und Wettbewerb
FuE(ul)	Forschung und Entwicklung (und Innovation)
FVerIV	Funktionsverlagerungsverordnung
GBP	Pound Sterling (Britisches Pfund)
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage



GWK	Gemeinsame Wissenschaftskonferenz
IAS	International Accounting Standards (Internationale Rechnungslegungsstandards)
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation (Internationales Amt für finanzwirtschaftliche Dokumentation, Niederlande)
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IfM	Institut für Mittelstandsforschung
IFRS	International Financial Reporting Standards (Internationale Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen)
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
IGF	Industrielle Gemeinschaftsforschung
it	Institut für Innovation und Technik
IPCEI	Important Projects of Common European Interest (Wichtige Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse)
iStR	Internationales Steuerrecht (Titel Fachzeitschrift)
IW	Institut der Deutschen Wirtschaft
IWD	Informationsdienst des Instituts der deutschen Wirtschaft
IWW	Institut für Wirtschaftspublizistik
JRC	Joint Research Centre (Gemeinsame Forschungsstelle)
KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
KMB	Klein- und Mittelbetriebe
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Titel Fachzeitschrift)

MSCA	Marie-Sklodowska-Curie-Actions (Marie-Sklodowska-Curie-Maßnahmen)
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Titel Fachzeitschrift)
PME	Petite et moyenne entreprise (Kleine und mittlere Unternehmen)
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
Rol	Return on Investment (Kapitalrentabilität)
R&D	Research and Development (Forschung und Entwicklung)
SME	Small and medium-sized enterprises (Kleine und mittlere Unternehmen)
VCI	Verband der Chemischen Industrie
VDMA	Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau
VerfVO	Verfahrensverordnung
Vol.	Volume (Ausgabe)
vTI	Johann Heinrich von Thünen-Institut
WaBeG	Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz)
WIFO	Institut für Wirtschaftsforschung (Österreich)
WiWo	Wirtschaftswoche (Titel Fachzeitschrift)
YIC	Young innovative companies (Junge innovative Unternehmen)
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
ZIM	Zentrales Innovationsprogramm Mittelstand

Für über das Abkürzungsverzeichnis hinaus verwandte Abkürzungen sei verwiesen auf: *Kirchner, Hildebert*: Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 7. Aufl., Berlin/Boston 2013.



# A. Einleitung

## I. Thematische Einführung

„Der Fortschritt geschieht heute so schnell, dass, während jemand eine Sache für gänzlich undurchführbar erklärt, er von einem anderen unterbrochen wird, der sie schon realisiert hat“. Diese Aussage *Einsteins* aus dem 20. Jahrhundert ist heute aktueller als in der Zeit, der sie entstammt. In immer kürzer werdenden Abständen präsentieren die führenden Unternehmen der weltweit größten Volkswirtschaften technische Neuheiten, veröffentlichen Produkte, die bisher als unrealisierbar galten, und revolutionieren den Dienstleistungssektor. Der Großteil dieser neuen Produkte und Dienstleistungen hat eines gemeinsam: Sie sind das Ergebnis von Forschung und Entwicklung (FuE) großer, meist international tätiger Unternehmen.

Diese international führenden Unternehmen leisten sich eigene FuE-Abteilungen, in die ein Großteil ihrer Gesamtumsätze zurückfließt. So gab das Schweizer Pharmaunternehmen Roche im Jahr 2013 über 7 Milliarden (Mrd.) Euro für FuE aus, was mehr als 17 Prozent seines Gesamtumsatzes von etwa 39 Mrd. Euro entsprach<sup>1</sup>. Doch nicht nur Pharmaunternehmen, die naturgemäß besonders von der Erforschung neuer und Entwicklung vorhandener Produkte abhängig sind, weisen dem Bereich FuE einen solch hohen Stellenwert zu. Auch Unternehmen der Informationstechnologie- und Elektronikbranche sowie der Automobilindustrie finden sich seit Jahren unter den zehn Unternehmen mit den weltweit höchsten Aufwendungen für FuE wieder. Darunter Microsoft, einer der weltweit führenden Hersteller von Heimcomputer-Software aus den Vereinigten Staaten von Amerika (United States of America – USA),

---

1 F. Hoffmann-LaRoche AG (Hrsg.), Finanzbericht 2013, 2014, S. 5.

der mit ebenfalls mehr als 7 Mrd. Euro über 13 Prozent seines Gesamtumsatzes für FuE ausgab<sup>2</sup>, und der Volkswagen-Konzern, einer der größten Automobilhersteller der Welt, der mit etwa 10 Mrd. Euro immerhin noch 5 Prozent seines Gesamtumsatzes in FuE reinvestierte<sup>3</sup>. Insgesamt erweiterten die tausend Unternehmen mit dem weltweit höchsten FuE-Etat, nach krisenbedingten Kürzungen des Jahres 2009, diesen im Zeitraum von 2010 bis 2013 um über 25 Prozent<sup>4</sup>. Ein immenses Wachstum, von dem erwartet werden darf, dass es sich auch zukünftig in ähnlicher Ausprägung fortsetzt, die Beständigkeit des internationalen Wettbewerbsdrucks berücksichtigend.

Der enorme Zuwachs privatwirtschaftlicher FuE-Aufwendungen der letzten Jahre verdeutlicht, wie wichtig gleichermaßen Erhalt wie auch Ausbau entsprechender Bereiche für einen langfristigen Unternehmenserfolg sind. So gelten insbesondere auf scheinbar gesättigten Märkten, wie sie in den meisten Teilen Europas vorzufinden sind, FuE als Triebfedern für Innovation und damit als eine der wesentlichsten Voraussetzungen für das Wachstum und den Fortbestand von Unternehmen<sup>5</sup>. Innovation ist dabei als das Ergebnis einer planvollen und zielgerichteten Weiterentwicklung von Verfahren, Strukturen, Produkten und Dienstleistungen definiert, die einem Unternehmen garantieren soll, entweder als Kostenführer günstiger als der Wettbewerber zu sein oder als Nutzenführer Funktionen, Dienste oder Merkmale anbieten zu können, die für den Kunden einen höheren Nutzen aufweisen, als er ihn

---

2 Microsoft Corporation (Hrsg.), Annual Report 2013, 2013, S. 4 (12).

3 Volkswagen AG (Hrsg.), Ideen Bewegten, Geschäftsbericht 2013, 2014, S. 2 (119).

4 Vgl. PwC Strategy& (Hrsg.), Eindrucksvolles Wachstum der Innovationsbudgets in Deutschland um 8,9%, 2011; Innovationsbudgets der deutschen Industrie wachsen um rekordverdächtige 14,8%/Europaweit legen FuE-Etats dagegen nur um magere 5,4% zu – weltweit um 9,6%, 2012; Deutschland verteidigt Innovations-Europameistertitel dank starker Automobilindustrie, 2013; Deutschland bleibt FuE-Europameister – Volkswagen investiert weltweit am meisten in Forschung und Entwicklung, 2014, <http://www.strategyand.pwc.com/de/home/Presse/Pressemitteilungen> (Stand: 10.03.2015).

5 Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (BMWi) (Hrsg.), GründerZeiten, Informationen zur Existenzgründung und sicherung, Thema Nr. 3 Forschung und Entwicklung, 2010, S. 1.

beim Wettbewerber geboten bekommt<sup>6</sup>. In einem gemeinsamen Markt gibt es folglich nur zwei Möglichkeiten, sich langfristig gegen Wettbewerber durchzusetzen: entweder durch ein kostengünstigeres Angebot von Substituten oder durch Erwirkung eines höheren Kundennutzens durch den Einsatz eigener, neuartiger Produkte oder Dienstleistungen.

Die unternehmenspolitischen Gründe für ein dauerhaftes Streben nach Innovation sind vielfältig: Zu nennen sind in erster Linie notwendige Umstellungen auf effizientere Verfahrensabläufe in allen Bereichen des Unternehmens, aber auch eine regelmäßige Anpassung des eigenen Produktportfolios, um schnell und flexibel auf wechselnde Kundenwünsche reagieren zu können. Alle FuE-Aufwendungen, die dieser Innovationsförderung dienen, verfolgen letztendlich das Ziel, die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens auf dem Markt zu erhalten oder gar zu steigern, als unabdingbare Voraussetzung für einen langfristigen Unternehmenserfolg. So gelang der deutschen Wirtschaft im Jahr 2011 eine allein auf fortwährender Prozess- und Produktionsoptimierung basierende Kostenersparnis von 3,5 Prozent, während ihr auf entsprechende Weiterentwicklungen zurückzuführender Umsatz parallel um 2,6 Prozent anstieg<sup>7</sup>. Verzichtet ein Unternehmen auf eigenes FuE-Engagement, läuft es Gefahr, dauerhaft den Anschluss zu marktbestimmendem Fortschritt zu verlieren. Länger als seine Konkurrenten produziert es nach ineffizienteren Methoden und bietet Produkte oder Dienstleistungen an, die nicht mehr der Marktnachfrage entsprechen, was zwangsläufig zu sinkenden Umsätzen und sich kontinuierlich verschlechternden Unternehmensergebnissen führt. Ein wirksamer Wettbewerb schafft nicht nur natürliche Anreize dafür, neue Ideen und Produkte zu entwickeln, sondern straft ebenso sämtliche Unternehmen ab, die in alten Gewohnheiten verharren oder mit der kontinuierlich voranschreitenden Entwicklung nicht mithalten können, indem er diese sukzessive aus dem Wettbewerb ausscheiden lässt<sup>8</sup>. Dies trifft auf nahezu

6 Fleig M., Anreizsysteme zur Förderung von Innovationen im Unternehmen, 2006, S. 2.

7 Rammer C., Aschhoff B., Crass D., et al., in: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) (Hrsg.), Innovationsverhalten der deutschen Wirtschaft, 2013, S. 10.

8 Wolf K., Nationale und/oder EU-Förderung von Innovationen: Grundsätzliche Eignung unter besonderer Berücksichtigung der Gefahren für die Chancengleichheit im Wettbewerb, 2005, S. 3.

alle Unternehmen zu, unabhängig von Jahresumsatz oder Beschäftigtenzahl, und beansprucht damit für kleine und mittlere Unternehmen (KMU), die im Mittelpunkt vorliegender Arbeit stehen, ebenso Gültigkeit wie für international agierende Großkonzerne. So besteht empirische Evidenz darüber, dass das Wachstum von KMU, die eigene FuE zum Erhalt innovativer Leistungsfähigkeit betreiben, das Wachstum nicht forschender KMU um rund zwei Fünftel übersteigt<sup>9</sup>. Um durchschnittlich 3,9 Prozent ist darüber hinaus eine Steigerung des Umsatzes und um etwa 0,5 Prozent ein Anstieg der Umsatzrendite innovativer KMU zu erwarten<sup>10</sup>. Dies verdeutlicht eindrucksvoll die positiven Effekte einer gesteigerten FuE-Tätigkeit auf den wirtschaftlichen Erfolg von KMU sowie die sich daraus ergebende Notwendigkeit eines entsprechenden FuE-Engagements.

Es wäre folglich zu erwarten, dass KMU bereits aus Eigeninteresse ihren FuE-Bedarf nicht nur selbstständig identifizieren, sondern auch mit eigenen Mitteln optimal abdecken. Dem stehen jedoch häufig unvollständige Informationen, eine mangelnde Koordination, eingeschränkte Übertragungseffekte (*Spill-over-Effekte*) – wobei es sich um die Nutzung von Innovationen handelt, die nicht Resultat eigener FuE-Bemühungen sind –, Finanzierungsrestriktionen, Risikofurcht und Rentabilitäts-sorgen entgegen, was zusammengefasst als *allgemeine Marktinsuffizienz* bezeichnet werden kann<sup>11</sup>. Zwar sind insbesondere KMU durch ihren Nischencharakter und ihre hohe Spezialisierung in einigen Technologiebereichen besonders innovativ und stellen somit eine wichtige Stütze des Innovationsgeschehens in Deutschland dar<sup>12</sup>, doch beschränkt sich der Großteil ihrer Mitwirkung meist auf die Modernisierung und Anwendung bereits entwickelter Technologien und Prozesse. So beteiligen sich KMU deutlich seltener als Großunternehmen an FuE-Projekten und vereinen dabei lediglich einen geringeren Anteil der

---

9 Vgl. Kreditanstalt für Wiederaufbau Bankengruppe (KfW Bankengruppe) (Hrsg.), KfW-Innovationsbericht Mittelstand 2014, 2015, S. 2.

10 Ebda.

11 Vgl. Löhrr S., Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, 2009, S. 1.

12 Universität Mannheim (Hrsg.), Institut für Mittelstandsforschung, KMU-Innovativ: Evaluation der Biotechnologieförderung in Deutschland, 2012, [http://www.institut-fuer-mittelstands\\_forschung.de/kos/WNetz?art=Project.show&id=124](http://www.institut-fuer-mittelstands_forschung.de/kos/WNetz?art=Project.show&id=124) (Stand: 22.05.2016).

Patentanmeldungen und Registrierungen anderer gewerblicher Schutzrechte auf sich und bringen seltener technologische Innovationen hervor<sup>13</sup>. Besonders KMU sind zurückhaltend, was den Entschluss zu eigenen FuE-Projekten angeht, und verzichten wesentlich häufiger auf potenzielle FuE-Projekte, als Großunternehmen es unter vergleichbaren Rahmenbedingungen tun. Begründen lässt sich dies mit der Tatsache, dass KMU in der Regel deutlich stärker von zuvor genannter Marktinsuffizienz betroffen sind und damit ein höheres wirtschaftliches Risiko zu tragen haben als ihre größeren Pendanten. Durch einen kleineren Kundenkreis und eine geringere wirtschaftliche Vernetzung mit anderen Unternehmen leiden KMU stärker als Großunternehmen unter unvollständigen Informationen und eingeschränkten Übertragungseffekten. Ein im Regelfall geringeres Eigenkapital und eine auf einen Mangel an Sicherheiten zurückführbare, meist umständlichere Kapitalbeschaffung verstärken Rentabilitätsorgen und Risikofurcht. Oft hängt bei KMU daher nicht nur der wirtschaftliche Erfolg einer Periode, sondern die Existenz des gesamten Unternehmens vom Ausgang eines einzigen FuE-Projekts ab.

Wie für sämtliche Unternehmen gilt auch für KMU, dass diese nur dann bereit sind, Risiken in Form von FuE-Projekten einzugehen, wenn der dafür notwendige Mittelaufwand in einem positiven Verhältnis zu dem vom Abschluss des jeweiligen FuE-Projekts erwarteten Ertrag steht – ein aus betriebswirtschaftlicher Sicht nachvollziehbares, jedoch risikoscheues Verhalten, das größtmögliche Innovation weitestgehend verhindert. Es gilt: Je bekannter die einzelnen Abschnitte eines FuE-Vorhabens sind, desto weniger Risiko müssen die Unternehmen im Rahmen ihrer FuE-Tätigkeit auf entsprechendem Gebiet zwar eingehen, desto weniger innovative Neuerungen können aus diesen jedoch ebenso hervorgehen.

Da in den meisten Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) die staatlichen FuE-Aktivitäten in hohem Maße vom individuellen FuE-Engagement der jeweiligen Unternehmen abhängen<sup>14</sup> – so werden in

13 Maaß F, Führmann B, in: Institut für Mittelstandsforschung (IfM) (Hrsg.), Innovationstätigkeit im Mittelstand – Messung und Bewertung, 2012, S. V und 14.

14 Europäische Union (Hrsg.), Eurostat Statistics Explained, R&D Expenditure, 2015, [http://www.ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/R\\_%26\\_D\\_expenditure](http://www.ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/R_%26_D_expenditure) (Stand: 11.06.2016).



Deutschland beispielsweise annähernd 70 Prozent der FuE-Aktivitäten von Unternehmen durchgeführt und finanziert<sup>15</sup> –, führt Marktinsuffizienz dazu, dass nicht nur das FuE-Potenzial aller Unternehmen einer Volkswirtschaft, vorwiegend das von KMU, sondern das gesamtwirtschaftliche FuE-Potenzial des betroffenen Staates nicht in Gänze genutzt wird<sup>16</sup>. So wirkt sich ein auf FuE zurückzuführender Unternehmenserfolg nicht nur auf den Mikrobereich des Unternehmens selbst aus, sondern durch Übertragungseffekte, etwa in Form von Verfahrensanpassungen oder Produktimitationen durch Wettbewerber, auch auf zahlreiche weitere Marktteilnehmer sowie durch erhöhte Steuereinnahmen und steigende Beschäftigtenzahlen ebenso auf den Sitzstaat des FuE betreibenden Unternehmens sowie den Staat, in dem die FuE-Aktivitäten durchgeführt werden. Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht macht dies FuE zu einer der wichtigsten Grundlagen volkswirtschaftlichen Wachstums und mittel- bis langfristig unabdingbar für den Erhalt und die Steigerung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit einer jeder Volkswirtschaft<sup>17</sup>. Überall dort, wo es an privatwirtschaftlich ausgelöster FuE-Tätigkeit mangelt, bleiben auch deren positive Effekte in Form eines Ausstrahlens von Innovationserfolgen auf die Gesamtwirtschaft aus. Dies begründet das große Interesse sämtlicher Nationen an einer kontinuierlichen Erweiterung unternehmerischer FuE-Aktivitäten sowie einer sich daraus ergebenden Bindung von Innovationen an den eigenen Staat<sup>18</sup>. Der ehemalige Bundespräsident *Herzog* bezog sich am 26. April 1997 in seiner Rede „Aufbruch ins 21. Jahrhundert“ auf die gesamte deutsche Volkswirtschaft und nicht auf einzelne Unternehmen, als er formulierte: „Die Fähigkeit zur Innovation entscheidet über unser Schicksal“<sup>19</sup>.

---

15 Kladroba A., in: Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft (Hrsg.), FuE-Datenreport 2011, Tabellen und Daten, Tabellen zur Erhebung 2009, 2011, S. 15 f.

16 Löhr S., Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, 2009, S. 1.

17 Herbold S., in: Bischoff J. G., Herzig N., Kellermann A. (Hrsg.), Steuer, Wirtschaft und Recht, Bd. 298, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, 2009, S. 8.

18 Ebda.

19 Herzog R., Rede vom 26.04.1997, Berlin: Aufbruch ins 21. Jahrhundert.

Um eine solche Erweiterung unternehmensinterner FuE zu erzielen, ist es unumgänglich, den auf Marktinsuffizienz zurückzuführenden Mängeln an unternehmerischer FuE-Tätigkeit bis zu einem gewissen Grad durch staatliche Förderungen entgegenzuwirken. Zwar lassen sich bremsende Effekte nicht vollständig beseitigen, doch stimmen zahlreiche empirische Erhebungen wie auch Expertenmeinungen dahingehend überein, dass es mithilfe von Zuwendungen regelmäßig möglich sei, sowohl die Rentabilität von FuE-Investition als auch die Entscheidungsfindung begünstigter Unternehmen positiv zu beeinflussen, was wiederum der gesamten Volkswirtschaft zugutekomme<sup>20</sup>. Zu einer derartigen Bewertung staatlicher Förderung kommt unter anderem eine im Auftrag des Bundesverbandes der Deutschen Industrie (BDI) und des Verbandes der Chemischen Industrie (VCI) durchgeführte Studie, die bestätigt, dass eine Senkung der FuE-Kosten durch staatliche Fördermaßnahmen regelmäßig eine Erweiterung der FuE-Aktivitäten in den Unternehmen auslöst<sup>21</sup>. Die vorliegende Arbeit ist an der Entwicklung möglicher Ausgestaltungsformen eines staatlichen Subventionsinstruments interessiert und konzentriert sich dabei vorrangig auf die Förderung KMU-spezifischen FuE-Engagements.

Bedingt durch ihre höhere Anfälligkeit gegenüber den negativen Effekten einer allgemeinen Marktinsuffizienz weisen diese eine deutlich stärkere Abhängigkeit von staatlichen Unterstützungsleistungen zur Durchführung kostenintensiver und risikoreicher FuE-Projekte auf als große Unternehmen. Einer Studie des niederländischen Bureau for Economic Policy Analysis (Centraal Planbureau – CPB) zufolge führten KMU etwa 80 Prozent aller FuE-Aktivitäten, die sie ohne Fördermaßnahmen nicht getätigt hätten, letztendlich mit Hilfe staatlicher Förderung

---

20 Löhr S., Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, 2009, S. 1; Wirtschaftsrat Deutschland (Hrsg.), Agenda Forschungs- und Innovationspolitik 2013–2017, 2012, S. 3; Verband der Chemischen Industrie (VCI) (Hrsg.), Argumente und Positionen, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, 2016, S. 1.

21 Vgl. Spengel C., Wiegard W., in: Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) (Hrsg.), Studie im Auftrag des Bundesverbandes der Deutschen Industrie (BDI) und des VCI, Ökonomische Effekte einer steuerlichen Forschungsförderung in Deutschland, 2011, S. 6.

durch<sup>22</sup>. Hier besteht ein deutlicher Unterschied zu den meisten Großunternehmen, die staatliche Fördermaßnahmen größtenteils solchen FuE-Projekten zugutekommen lassen, die sie ohnehin, also auch ohne staatliche Förderung, durchgeführt hätten<sup>23</sup>. Diese *Mitnahmeeffekte* – das Annehmen einer staatlichen Förderung, ohne sie zwingend zur Durchführung bestimmter FuE-Projekte zu benötigen – sind bei KMU deutlich schwächer ausgeprägt als bei Großunternehmen. Das Ziel der meisten Staaten, mit Hilfe von Fördermaßnahmen die Anzahl, das Innovationsniveau und das finanzielle Volumen von FuE-Aktivitäten innerhalb der eigenen Landesgrenzen zu erweitern, lässt sich folglich am effizientesten durch eine bevorzugte Förderung der FuE-Tätigkeit von KMU erreichen. Diese reagieren besonders stark auf entsprechende Fördermaßnahmen<sup>24</sup> und stellen zudem einen deutlich überwiegenden Anteil von 99 Prozent aller in Deutschland und Europa befindlichen Unternehmen<sup>25</sup>.

Die Ausgestaltungsmöglichkeiten einer staatlichen Förderung sind sehr unterschiedlich und lassen sich in direkte und indirekte Maßnahmen unterteilen. Der wesentliche Unterschied zwischen direkten und indirekten staatlichen FuE-Anreizen liegt dabei in der Selektivität ihrer Förderwirkung: Während direkte FuE-Fördermaßnahmen zielgerichtet bestimmte Forschungsbereiche, Forschungsprojekte oder bestimmte Unternehmen unterstützen, entfalten indirekte, aus steuerlichen Anreizen bestehende FuE-Fördermaßnahmen tendenziell eher

- 
- 22 Vgl. Cornet M., Vroomen B., Van der Steeg M., in: Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (CPD) (Hrsg.), CPB Discussion Paper Nr. 58, Do innovation vouchers help SMEs to cross the bridge towards science, 2006, S. 24 ff.
- 23 Herbold S., in: Bischoff J. G., Herzig N., Kellermann A. (Hrsg.), Steuer, Wirtschaft und Recht, Bd. 298, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, 2009, S. 32 f.
- 24 Spengel C., MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Vol. 8, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, 2009, S. XXII.
- 25 Europäische Kommission, Unternehmen und Industrie, Die neue KMU Definition, Benutzerhandbuch und Mustererklärung, 2006, S. 5; Günterberg B., in: IfM (Hrsg.), Unternehmensgrößenstatistik, Daten und Fakten Nr. 2, 2012, S. 3.

eine Breitenwirkung<sup>26</sup>. In über der Hälfte aller Mitgliedstaaten wird bereits seit Jahren eine Einbettung der Förderung in das Steuerrecht und damit eine scheinbar bedenkenlose Indienstnahme dieses für Subventionszwecke von staatlicher wie unternehmerischer Seite bevorzugt, mit teilweise unterschiedlichen Ansatzpunkten hinsichtlich der Anknüpfungspunkte und Bemessungsgrundlage<sup>27</sup>. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass FuE-Aufwendungen zuallererst Betriebsausgaben darstellen, deren steuerliche Berücksichtigung nur insoweit eine Förderung darstellt, als sie das dem Nettoprinzip geschuldete Maß übersteigt. So kann zwar bereits die Qualifizierung des vollständigen Betriebsausgabenabzugs von selbsterstellten immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entsprechend § 5 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) als Form der steuerlichen FuE-Förderung diskutiert werden, doch liegt die Grenzlinie zwischen Vermessung individueller Leistungsfähigkeit einerseits und staatlicher Subventionspolitik andererseits spätestens bei einer 100 Prozent übersteigenden Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen Aufwendungen für Forschung und Entwicklung. Im weiteren Verlauf dieser Arbeit wird mit dem Aufstellen von Ausgestaltungsmöglichkeiten einer indirekten FuE-Förderung eine steuerrechtlich überbrachte, zugleich aber das Steuerrecht für Lenkungs politik in Dienst nehmende subventive Politik behandelt.

Unabhängig von ihrer individuellen Ausgestaltung birgt eine steuerlich überbrachte Subvention stets den Vorteil staatlicher Neutralität, zu begründen damit, dass das allgemeingültige Steuerrecht eine für alle Unternehmen gleichermaßen zu erreichende Basis darstellt. Dem betroffenen Staat als Fördergeber spart die indirekte Förderung somit zeit- und kostenintensive Einzelfallentscheidungen, da alle Rahmenbedingungen bereits allgemeingültig festgelegt sind und er keinen Einfluss mehr auf die Auswahl der jeweiligen FuE-Aktivitäten nehmen darf oder nehmen muss. Den Unternehmen als Förderempfänger bietet eine in das jeweilige Steuergesetz eingebundene Förderung ein hohes Maß an Planungssicherheit und den Vorteil, die Auswahl der förderungswürdigen

26 Herbold S., in: Bischoff, J. G., Herzig N., Kellermann A. (Hrsg.), *Steuer, Wirtschaft und Recht*, Bd. 298, *Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich*, 2009, S. 40 f.

27 Vgl. Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (Hrsg.), *Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands*, 2012, S. 97 f.

FuE-Aktivitäten, ganz im Sinne unternehmerischer Selbstbestimmung, eigenständig treffen zu dürfen<sup>28</sup>.

Neben dem hohen Maß an Neutralität staatlicher Förderung bewirken indirekte, steuerliche Anreize zudem eine deutliche Reduzierung administrativer Kosten auf Unternehmensseite, da kostenintensive Einzelprüfungen entfallen. Somit kann durch indirekte Anreize ein größerer Kreis von an einer staatlichen Förderung interessierten Unternehmen erschlossen werden als durch direkte Forschungsförderung<sup>29</sup>. Dies gilt insbesondere für KMU, die regelmäßig sowohl den bürokratischen Aufwand als auch die mit den jeweiligen Förderanträgen verbundenen Kosten scheuen<sup>30</sup>.

In Deutschland, einem von nur acht Mitgliedstaaten der Union, die bisher gänzlich auf eine steuerliche Förderung von FuE verzichten, lässt sich anhand von Statistiken darstellen, wie zurückhaltend KMU bei der Inanspruchnahme staatlicher Förderungen sind, wenn diese in Form direkter Förderungen ausgestaltet sind. So beschäftigten sich in den Jahren 2004 bis 2009 lediglich ein Drittel aller deutschen KMU überhaupt mit den Möglichkeiten einer staatlichen FuE-Förderung, von denen wiederum nur knapp die Hälfte einen Förderantrag stellte<sup>31</sup>. Die anschließende Implementierung und Weiterentwicklung neuer, besser auf die Bedürfnisse von KMU angepasster Forschungsförderprogramme konnte die Attraktivität privatwirtschaftlichen FuE-Engagements zwar grundsätzlich erhöhen, doch überstieg die Anzahl forschender KMU auch im Jahr 2012 nicht die Marke von 15 Prozent<sup>32</sup>. Begründen lässt sich die geringe Anzahl an Antragstellern aus dem Bereich der KMU einerseits mit Informationsdefiziten etwa darüber, ob das eigene Unternehmen überhaupt förderberechtigt ist und welche Voraussetzungen einer

---

28 Lühr S., Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, 2009, S. 10 f.

29 Hildner M. J., Besteuerung von Forschung und Entwicklung – steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, 2011, S. 6.

30 Ebda.

31 Spengel C., MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Vol. 8, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, 2009, S. XXIII.

32 IfM (Hrsg.), Mittelstand im Überblick, Volkswirtschaftliche Bedeutung der KMU, 2014, <http://www.ifm-bonn.org/statistiken/mittelstand-im-ueberblick> (Stand: 10.03.2015).

solchen Berechtigung vorangehen, andererseits mit der bürokratischen Hürde, die für eine Antragstellung überwunden werden muss. Im Gegensatz zu KMU verfügen Großunternehmen meist über eigene Rechtsabteilungen oder ausreichend finanzielle und zeitliche Mittel, um Fachleute mit der Informationsbeschaffung und Planung der Förderanträge zu beauftragen. Auch wenn der Anteil an KMU unter den Empfängern staatlicher Fördermaßnahmen in Deutschland seit Jahren steigt<sup>33</sup>, fällt es Großunternehmen noch deutlich leichter, die Voraussetzungen für eine staatliche Förderung zu erfüllen, was primär an der komplexen Art ihrer Ausgestaltung liegt. „Die derzeitige FuE-Förderung wirkt hoch selektiv, ist begrenzt auf bestimmte Technologiefelder, Branchen sowie Regionen und benachteiligt KMU gegenüber Großunternehmen, die eine 250% höhere Förderwahrscheinlichkeit aufweisen“, kritisierte *Spengel* bereits 2009 das deutsche FuE-Fördersystem, das KMU deutlich benachteilige<sup>34</sup>.

Ob sich die Häufigkeit eingehender Forschungsanträge und damit verbunden auch die FuE-Tätigkeit von KMU durch eine in Deutschland eingeführte indirekte Förderung maßgeblich ändern würde, kann aus Mangel an empirischen Grundlagen bisher nicht mit Sicherheit gesagt werden. Wirtschafts-, Steuer- und Finanzexperten sowie der überwiegende Teil der Führungsorgane von KMU in Deutschland sind sich jedoch weitestgehend darüber einig, dass eine solche Art der Förderung eine Ausweitung der FuE-Tätigkeiten in Deutschland, mit Schwerpunkt im Bereich der KMU, zur Folge hätte. Im Rahmen vorliegender Arbeit werden indirekte Fördermaßnahmen in Bezug auf wirtschaftlich relevante Merkmale gegenüber direkten Fördermaßnahmen abgegrenzt und die zu erwartenden KMU-spezifischen und volkswirtschaftlich relevanten Auswirkungen einer steuerlichen FuE-Förderung dargestellt.

Nicht ausschließlich zur Steigerung der eigenen internationalen Wettbewerbsfähigkeit, sondern auch zur Erfüllung europäischer Zielvorgaben sollte die Bundesrepublik ein Interesse an einer Steigerung des FuE-Engagements ihrer Wirtschaft, insbesondere ihrer KMU haben.

---

33 BMWi (Hrsg.), *German Mittelstand: Motor der deutschen Wirtschaft*, 2014, S. 12.

34 Spengel C., *MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law*, Vol. 8, *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland*, 2009, S. XXIII.

Aufgrund der zunehmenden grenzüberschreitenden Wirtschaftsverflechtungen, besonders im Europäischen Wirtschaftsraum, sind die FuE-Aktivitäten vieler Unternehmen, darunter mit wachsendem Anteil auch KMU, nicht mehr nur in einem einzigen Staat gebündelt. Diese Internationalisierung führt dazu, dass steuerliche Förderungsmaßnahmen eines einzelnen Staates häufig nicht mehr ausreichen, um alle FuE-Aktivitäten eines grenzüberschreitend agierenden Unternehmens zu erreichen und zu stärken. Der daraus resultierende Bedarf einer staatenübergreifend regulierten Förderungspolitik unter Verantwortung einer supranationalen Organisation ist einer der Gründe, warum sich die Mitgliedstaaten bereits im Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) zu einer europaweiten Förderung von FuE verpflichtet haben<sup>35</sup>, die im Jahr 2000 durch Verabschiedung der „Lissabon-Strategie“ konkretisiert wurde.

Ein weiterer Grund für das erhöhte Unionsinteresse an einer überstaatlichen Regulierung der Förderung von FuE ist der bereits erwähnte Einfluss von unternehmensinterner FuE auf das gesamte wirtschaftliche Wachstum der Mitgliedstaaten und damit einhergehend auf die beiden Kerninteressen Wachstum und Wettbewerbsfähigkeit des gesamten europäischen Wirtschaftsraums. Die in Lissabon festgelegten Maßnahmen zur Förderung von EU-interner Forschungs- und Entwicklungstätigkeit sollen in einem europäischen Forschungsraum münden, um so günstige Rahmenbedingungen für FuE in Europa zu schaffen und die europäische Wettbewerbsfähigkeit weltweit sicherzustellen<sup>36</sup>.

In diesem Zusammenhang beschlossen die Mitgliedstaaten, bis 2010 sämtliche FuE-Aufwendungen der Staaten auf 3,0 Prozent des jeweiligen Bruttoinlandsprodukts (BIP) anzuheben, was retrospektiv betrachtet nicht von allen Staaten, darunter auch Deutschland, erfüllt werden konnte. Mit knapp 70 Mrd. Euro, etwa 2,82 Prozent des gesamten BIP, die für FuE ausgegeben wurden, verfehlte Deutschland knapp das im Rahmen der ausgelaufenen Lissabon-Strategie gesteckte Ziel. Für die nachfolgenden Jahre versicherte die Bundesregierung, die

---

35 Vgl. Art. 163–173 Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV).

36 Herbold S., in: Bischoff J. G., Herzig N., Kellermann A. (Hrsg.), Steuer, Wirtschaft und Recht, Bd. 298, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, 2009, S. 1 f.

3-Prozent-Marke dauerhaft erreichen zu wollen, was im Jahr 2012 mit wohlwollender Bewertung der erzielten 2,96 Prozent vom BIP, die in FuE investiert wurden, erstmals gelang<sup>37</sup>. Dieser Teilerfolg konnte bereits im Jahr 2013 nicht wiederholt werden: So verringerte sich das Verhältnis der im Rahmen von FuE-Aktivitäten erbrachten Aufwendungen zum BIP auf 2,85 Prozent<sup>38</sup>, auch wenn dieser Rückgang nach Aussage der von der Bundesregierung im Jahr 2006 eingerichteten Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) zum größten Teil statistischen Effekten geschuldet sei<sup>39</sup>.

In Anbetracht der bereits erwähnten Vorteile einer in das Steuerrecht integrierten FuE-Förderung hinsichtlich ihres Entgegenwirkens KMU-spezifischer Benachteiligungen im Rahmen allgemeiner Marktinsuffizienz sowie aufgrund der positiven Ergebnisse anderer Mitgliedstaaten, in denen eine solche bereits seit Jahren Anwendung findet, lässt sich das Modell einer indirekten, in das Steuerrecht integrierten FuE-Förderung als ein adäquates Mittel für Deutschland bezeichnen, um die FuE-Tätigkeiten seiner KMU weiter zu erhöhen. Eine auf KMU begrenzte FuE-Förderung zur weitestgehenden Vermeidung von Mitnahmeeffekten stellt in diesem Zusammenhang eine unter unionsrechtlichen Aspekten denkbare Option dar, sofern die in diesem Fall formal festgelegten Voraussetzungen durch das entstehende selektive Anreizmodell erfüllt werden<sup>40</sup>. Die Einführung einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, ob generell für alle Unternehmen oder speziell auf KMU ausgerichtet, wird in Deutschland seit Jahren intensiv diskutiert, blieb trotz einer Befürwortung durch Wirtschaft, Wissenschaft und Europäische Kommission<sup>41</sup> jedoch bislang aus.

---

37 Gemeinsame Wissenschaftskonferenz (GWK) (Hrsg.), Steigerung des Anteils der FuE-Ausgaben am nationalen Bruttoinlandsprodukt (BIP) als Teilziel der Strategie Europa 2020, Heft 41, 2015, S. 2.

38 EFI (Hrsg.), Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands, 2015, S. 23.

39 Ebda.

40 Herbold S., in: Bischoff J. G., Herzig N., Kellermann A. (Hrsg.), Steuer, Wirtschaft und Recht, Bd. 298, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, 2009, S. 94.

41 BDI, Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände (BDA), in: BDI (Hrsg.), Positionspapier, Steuerliche Forschungsförderung unverzüglich einführen!, 2009, S. 6.