

Paloma Schwarz Martínez

IP Box Regime im Europäischen Steuerrecht



Nomos

Luxemburger Juristische Studien –
Luxembourg Legal Studies

herausgegeben von

der Abteilung Recht der Fakultät für Rechts-,
Wirtschafts- und Finanzwissenschaften
der Universität Luxemburg

Band 11

Paloma Schwarz Martínez

IP Box Regime im Europäischen Steuerrecht



Nomos

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

Zugl.: Luxemburg, Univ., Diss., 2016

ISBN 978-3-8487-3987-5 (Print)

ISBN 978-3-8452-8326-5 (ePDF)

1. Auflage 2017

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2017. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Danksagung

Die vorliegende Arbeit ist während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Fakultät für Rechts-, Wirtschafts- und Finanzwissenschaften der Universität Luxemburg mit der finanziellen Unterstützung des *Fonds National de la Recherche* entstanden.

Herzlich danken möchte ich Prof. Dr. Alexander Rust, der die Betreuung für die vorliegende Arbeit übernommen hat und mir, auch aus der Ferne, immer beratend zur Seite stand.

Ein ganz besonderer Dank gilt auch Prof. Dr. Werner Haslehner für die Fortführung der Betreuung meiner Doktorarbeit. Durch seine ständige Bereitschaft zu fachlichen Diskussionen mit vielen wertvollen Ratschlägen und konstruktiven Anregungen hat er maßgeblich zur Realisierung dieser Arbeit beigetragen.

Prof. Dr. Juliane Kokott, Prof. Dr. Edoardo Traversa und Prof. Dr. Mark Cole gilt mein Dank für die interessanten Diskussionen während der Disputation meiner Arbeit.

Zu Dank verpflichtet bin ich auch Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön und Prof. Dr. Juan Zornoza Pérez, an deren Instituten ich mehrmonatige Forschungsaufenthalte verbringen durfte.

Besonderer Dank gebührt meinen Eltern Pilar Martínez Blanco und Reinhard Schwarz, die mich über viele Jahre liebevoll unterstützt und gefördert haben. Meinem Ehemann Dr. Tim Koslowski danke ich von ganzem Herzen für seine vielen Ratschläge, sein Verständnis und seine oft endlose Geduld.

Widmen möchte ich diese Arbeit meiner ehemaligen Kommilitonin und Freundin Verena, die uns leider viel zu früh verlassen hat.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	13
Einleitung	17
Einführung in das Thema	17
Stand der Forschung und Abgrenzung	20
Gang der Untersuchung	24
Kapitel 1: Motivation für die Schaffung von IP Box Regimen und ihr Gebrauch in der Steuerpraxis	27
1.1 Notwendigkeit der staatlichen Förderung von FuE	27
1.2 Forschungsförderung als gemeinsames Unionsziel	30
1.3 Steuerliche Vergünstigungen für FuE	34
1.4 IP Box Regime als Mittel zur Förderung von FuE?	41
1.5 IP Box Regime und steuerstrategische Überlegungen	47
1.5.1 Die Entwicklungsphase	47
1.5.2 Die Überführung immaterieller Wirtschaftsgüter	50
1.5.3 Der Transfer immaterieller Wirtschaftsgüter	52
1.5.4 Die Verwertungsphase	53
1.5.5 Der Ausstieg aus der IP Holdingstruktur	59
1.6 Zwischenergebnis	60
Kapitel 2: Relevante Vorgaben des Primärrechts	63
2.1 Europäisches Beihilfenrecht	63
2.1.1 Das Beihilfenverbot des Art. 107 AEUV	64
2.1.2 Bedeutung und Funktion von Soft Law Instrumenten für FuE-Steueranreize	65
2.1.3 Beihilfentatbestand	68
2.1.3.1 Staatliche Maßnahme oder Maßnahme aus staatlichen Mitteln	68

2.1.3.2	Zusammenfassung der Prüfung einer Vorteilsgewährung und der Selektivität einer Maßnahme	69
2.1.3.3	Bestandteile der Selektivitätsprüfung	73
2.1.3.3.1	Bestimmung eines Referenzsystems unter Beachtung der Steuerprinzipien und Förderungsziele	75
2.1.3.3.2	Allgemeine Steuervorschriften (Selektivitätsprüfung im weiteren Sinne)	83
2.1.3.3.3	Selektivitätsprüfung im engeren Sinne	93
2.1.3.3.4	Systemimmanenzprüfung	99
2.1.3.4	Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und Wettbewerbsverfälschung	101
2.1.3.5	Ausnahmen vom Beihilfenverbot	102
2.1.4	Entscheidungspraxis der Kommission/EFTA- Überwachungsbehörde in Bezug auf IP Box Regime	104
2.1.5	Zwischenergebnis	109
2.2	Europäische Grundfreiheiten	111
2.2.1	Anwendungsbereich der Grundfreiheiten	113
2.2.1.1	Niederlassungsfreiheit	113
2.2.1.2	Dienstleistungsfreiheit	114
2.2.1.3	Kapitalverkehrsfreiheit	116
2.2.2	Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot	119
2.2.2.1	Diskriminierungsverbot	120
2.2.2.2	Beschränkungsverbot	123
2.2.2.3	Vergleichbarkeit	125
2.2.3	Rechtfertigung	130
2.2.3.1	Anerkannte Rechtfertigungsgründe	131
2.2.3.1.1	Gewährleistung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle	131
2.2.3.1.2	Missbrauchsbekämpfung	134
2.2.3.1.3	Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems	138
2.2.3.1.4	Territorialitätsprinzip	143
2.2.3.1.5	Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	144

2.2.3.2	Nicht anerkannte Rechtfertigungsgründe	148
2.2.3.2.1	Budgetäre Interessen der Mitgliedstaaten	148
2.2.3.2.2	Förderung inländischer FuE-Aktivitäten	150
2.2.3.2.3	Vermeidung einer internationalen Kumulation von Steuerentlastungen	153
2.2.4	Verhältnis zum Beihilfenrecht	154
2.2.5	Zwischenergebnis	158
Kapitel 3: Schädlicher Steuerwettbewerb		159
3.1	Der Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung	159
3.1.1	Historische Entwicklung	159
3.1.2	Kriterien des Verhaltenskodex	163
3.1.3	Verhältnis zum Europäischen Primärrecht	164
3.1.3.1	Verhältnis zum Europäischen Beihilfenrecht	164
3.1.3.2	Verhältnis zu den Europäischen Grundfreiheiten	169
3.2	IP Box Regime und schädlicher Steuerwettbewerb	172
3.2.1	Historische Entwicklung	172
3.2.2	Subsumption von IP Box Regimen unter die Kriterien des Verhaltenskodex	174
3.2.3	Der Modifizierte Nexus-Ansatz	176
3.2.3.1	Qualifizierende Steuerpflichtige	180
3.2.3.2	Qualifizierende immaterielle Wirtschaftsgüter	183
3.2.3.3	Berechnung der steuerbegünstigten Einkünfte	185
3.2.3.3.1	Gesamtausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts	188
3.2.3.3.2	Qualifizierende Betriebsausgaben	188
3.2.3.3.3	Auftragsforschung	189
3.2.3.3.4	Auslagerung der FuE-Tätigkeit an eine Betriebsstätte	192
3.2.3.3.5	Anschaffungskosten	194
3.2.3.3.6	Anhebung der qualifizierenden Betriebsausgaben	195
3.2.3.3.7	Gesamteinkünfte aus dem immateriellen Wirtschaftsgut	196
3.2.3.4	Rückverfolgung von Einkünften und Betriebsausgaben	196
3.2.4	Zwischenergebnis	197

3.3 Art. 116 AEUV als Instrument zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs?	199
3.3.1 Stellung und Bedeutung des Art. 116 AEUV im Unionsrecht	199
3.3.2 Tatbestandsmerkmale des Art. 116 AEUV	201
3.3.2.1 Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten	201
3.3.2.2 Verfälschung der Wettbewerbsbedingungen	202
3.3.2.3 Wettbewerbsverzerrung als Folge der Wettbewerbsverfälschung	203
3.3.3 Zwischenergebnis	204
Kapitel 4: Analyse ausgewählter Tatbestandsmerkmale bestehender IP Box Regime	207
4.1 Der persönliche Anwendungsbereich	208
4.1.1 Reichweite des persönlichen Anwendungsbereichs	208
4.1.2 Inhaberverhältnis	213
4.1.3 Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige Personen	216
4.1.4 Vereinfachungsregelungen für KMUs	219
4.2 Qualifizierende Wirtschaftsgüter	223
4.2.1 Patente	223
4.2.1.1 Voraussetzungen und Gegenstand des Patentschutzes	224
4.2.1.2 Patenterteilungsverfahren	225
4.2.1.3 Rechtfertigung der steuerlichen Förderung von Einnahmen aus Patenten	228
4.2.2 Patenten funktionell entsprechende Immaterialgüterrechte	230
4.2.3 Urheberrechte	234
4.2.3.1 Computerprogramme	235
4.2.3.2 Sonstige Urheberrechte	237
4.2.4 Know-how	239
4.2.5 Designs	242
4.2.6 Marken	244
4.2.7 Domainnamen	246
4.2.8 Auswahl der qualifizierenden immateriellen Wirtschaftsgüter und Beihilfenrecht	248
4.2.9 Förderung bereits existierender immaterieller Wirtschaftsgüter	249

4.3 Qualifizierende Einkünfte	251
4.3.1 Der Lizenzgebührenbegriff	252
4.3.2 Fiktive Lizenzgebühren	255
4.3.3 Gemischte Einkünfte	256
4.3.4 Ausschluss ausländischer Betriebsstätteneinkünfte	258
4.4 Erfordernis einer FuE-Tätigkeit	261
4.4.1 Erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter	262
4.4.2 Anforderungen an die Entwicklungstätigkeit	263
4.4.3 Ort der Forschungstätigkeit	265
4.5 Zwischenergebnis	266
Kapitel 5: Leitlinien zur Ausgestaltung künftiger IP Box Regime	269
5.1 Persönlicher Anwendungsbereich	269
5.1.1 Reichweite des persönlichen Anwendungsbereichs	269
5.1.2 Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige Personen	270
5.1.3 Vereinfachungsregelungen für KMUs	270
5.2 Sachlicher Anwendungsbereich	271
5.2.1 Qualifizierende Wirtschaftsgüter	271
5.2.2 Qualifizierende Einnahmen	272
5.2.2.1 Einkunftsarten	272
5.2.2.2 Regelungstechniken	273
5.3 Erfordernis einer FuE-Tätigkeit	273
5.4 Kalkulation der begünstigten Einnahmen	275
5.4.1 Qualifizierende Betriebsausgaben	275
5.4.2 Auftragsforschung	278
5.4.3 Auslagerung der Forschungstätigkeit an eine Betriebsstätte	278
Abschließendes Resümee	279
Literaturverzeichnis	283

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a.F.	alte(r) Fassung
AK	Anschaffungskosten
AN	Zahlungen für eine Auftragsforschung, die durch eine nahestehende Person durchgeführt wird
AOA	Authorised OECD Approach
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BIT	Bulletin for International Taxation
BStBl.	Bundessteuerblatt
BTR	British Tax Review
BVerfG.	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CFC	Controlled Foreign Company
CIR	Code des Impôts sur les Revenus
CML Rev.	Common Market Law Review
COM	Commission
CTA	Corporation Tax Act
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht
ECJ	European Court of Justice
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
E.C.L.R.	European Competition Law Review
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europäische Gemeinschaft
E.L. Rev.	European Law Review
endg.	endgültig
EStAL	European State Aid Quarterly
EStG	Einkommensteuergesetz

Abkürzungsverzeichnis

ET	European Taxation
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWRA	Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum
f., ff.	folgende
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices
FuE	Forschung und Entwicklung
FuEuI	Forschung und Entwicklung und Innovation
GA	Generalanwalt/Generalanwältin
GBP	Great Britain Pound
GE	Gesamteinnahmen
GewStG	Gewerbesteuergesetz
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
IASB	International Accounting Standards Board
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
i.E.	im Ergebnis
IFA	International Fiscal Association
i.H.v.	in Höhe von
IP	Intellectual Property
i.R.	im Rahmen
i.S.d.	im Sinne der/des
i.S.v.	im Sinne vom
IStR	Internationales Steuerrecht
IStR-LB	Internationales Steuerrecht-Länderbericht
ITIF	Information Technology & Innovation Foundation
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
KMU	Kleine und Mittlere Unternehmen
KOM	Kommission
LIR	Loi concernant l'impôt sur le revenu
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

QA	Qualifizierte FuE-Betriebsausgaben
R&D	Research & Development
RIDE	Revue Internationale de Droit Économique
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
s.	siehe
S.	Seite
SE	Steuerbegünstigte Einkünfte
s.o.	siehe oben
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International (österr.)
TNI	Tax Notes International
TRLIS	Texto Refundido sobre la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TUIR	Testo unico delle imposte sui redditi
u.a.	unter anderem
U.S.	United States
u.U.	unter Umständen
vgl.	vergleiche
WRP	Wettbewerb in Recht und Praxis
WTJ	World Tax Journal
WVRK	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
z.B.	zum Beispiel
ZUM	Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht

Einleitung

Einführung in das Thema

IP Box Regime befinden sich im Umbruch. Spätestens seit dem BEPS-Aktionsplan¹ und den entsprechenden Initiativen auf europäischer Ebene haben Steuervergünstigungen für Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern einen zentralen Platz in der steuerlichen Literatur eingenommen.² Die Diskussion wurde dadurch angeheizt, dass die Kommission mit ihrer Pressemitteilung vom 24. März 2014 betreffend das luxemburgische IP Box Regime³ zu verstehen gegeben hatte, dass sie von ihrer anfänglichen Akzeptanz⁴ dieser Regime abgerückt ist und diesen nunmehr durch Anwendung der beihilfenrechtlichen Vorschriften die Stirn bieten möchte.

-
- 1 OECD/G20, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung, Paris 2014.
 - 2 S. Evers, Intellectual Property Box Regimes, Mannheim 2015; *Traversa/Flamini*, The Impact of BEPS on the Fight Against Harmful Tax Practices: Risks...and Opportunities for the EU, BTR 2015, S. 396 ff.; *Sanz-Gómez*, The OECD's Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective, WU International Tax Research Paper Series N° 2015 – 12; *Valta*, Patentboxen und IP-Boxen – eine verbotene Beihilfe?, StuW 2015, S. 257 ff.; *Arginelli*, Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy, WTJ 2015, S. 3 ff.; *Luts*, Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct, EC Tax Review 2014, S. 258 ff.; *Ismer/Piotrowski*, Selektivität von Beihilfen. Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP Box Regimen, IStR 2014, S. 257 ff.; *Thiede*, Besitzen Patentboxregime eine Zukunft? – Eine beihilferechtliche Untersuchung, IStR 2016, S. 283 ff.; *Zammit*, Centralized Intellectual Property Business Models – Tax Implications of Patent Box Regimes, BIT 2015, 540 ff.; *Alstadsaeter/Barríos/Nicodeme/Skonieczna/Vezzani*, Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D, Luxembourg 2015; *Vlasceanu*, Chapter 8: Intellectual Property Structuring in the Context of the OECD BEPS Action Plan in: Cotrut/Bal/Betten/Hamazoui/Obuoforibo/Ostaszewska, International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures, Amsterdam 2015; *Danon* in: IFA Cahiers 2015 – Volume 100A: Tax incentives on Research and Development (R&D), S. 17 ff.; *Luja* in: IFA Cahiers 2015 – Volume 100A: Tax incentives on Research and Development (R&D), S. 57 ff.
 - 3 Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 24.3.2014, IP/14/309.
 - 4 Entscheidung der Kommission v.13.2.2008 zum spanischen IP Box Regime, C(2008) 467 endg.

Das erste IP Box Regime wurde 1973 in Irland eingeführt.⁵ Mittlerweile haben sich elf weitere Mitgliedstaaten für die Einführung solcher Steuerergünstigungen entschieden.⁶ Unter einem IP Box Regime versteht man eine begünstigte Besteuerung für die Verwertung, Veräußerung und Nutzung qualifizierender immaterieller Wirtschaftsgüter. Während die klassischen Instrumente der steuerlichen Förderung von FuE eine steuerliche Entlastung für die Entwicklungsphase immaterieller Wirtschaftsgüter gewähren und daher als *input-incentives* zu bezeichnen sind, fördern IP Box Regime die Ertragsseite und sind daher als *output-incentives* zu qualifizieren.⁷

Grundsätzlich wenden IP Box Regime eine der folgenden drei Entlastungstechniken an: (i) eine teilweise oder vollständige Freistellung qualifizierender Einkünfte, (ii) einen fiktiven Betriebsausgabenabzug oder (iii) die Anwendung eines reduzierten Steuersatzes.⁸ Unterschiede bestehen insbesondere hinsichtlich des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs. Weiterhin ist zu beobachten, dass einige Staaten den Steuervorteil an die Voraussetzung knüpfen, dass der Steuerpflichtige auch einen Beitrag zur Entwicklung eines qualifizierenden Wirtschaftsgutes leistet.⁹

FuE und die hieraus resultierenden immateriellen Wirtschaftsgüter tragen maßgeblich zur Produktivität und Wettbewerbsfähigkeit von Industrien und damit zum Wohlstand ganzer Volkswirtschaften bei.¹⁰ Der Wettbe-

5 Finance Act 1973 N°19/1973, § 34 (abrufbar unter: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1973/act/19/enacted/en/html>). Irland entschloss sich im Jahr 2011 für die Abschaffung seines IP Box Regimes, hat jedoch zum 1. Januar 2016 eine neue „*Knowledge Development Box*“ eingeführt, Finance Act 2015 N° 52/2015, § 32 (abrufbar unter: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/2015/act/52/section/32/enacted/en/html#sec32>).

6 Anfang 2016 zählten zu diesen Staaten: Belgien, Frankreich, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Portugal, Spanien, Ungarn, Großbritannien, Zypern und Italien..

7 *Valta*, Patentboxen und IP-Boxen – eine verbotene Beihilfe?, *StuW* 2015, S. 257 ff. (258); *Arginelli*, Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy, *WTJ* 2015, § 3.2.; *Danon* in: IFA Cahiers 2015 – Volume 100A: Tax incentives on Research and Development (R&D), S. 38. Ein Überblick über die steuerlichen Vergünstigungen für FuE findet sich unter Punkt 1.3.

8 *Evers*, Intellectual Property Box Regimes, Mannheim 2015, S. 52 f.; *Valta*, Patentboxen und IP-Boxen – eine verbotene Beihilfe?, *StuW* 2015, S. 257 ff. (260); *Ismer/Piotrowski*, Selektivität von Beihilfen. Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP Box Regimen, *IStR* 2014, S. 257 ff. (257).

9 S. hierzu Kapitel 4.

10 S. hierzu unter Punkt 1.1.

werb um diese Aktivitäten und Wirtschaftsgüter spiegelt sich auch in den nationalen Steuergesetzen der Mitgliedstaaten wider. Dabei tragen die Mobilität von IP Rechten und die steuerlichen Rahmenbedingungen innerhalb der EU dazu bei, dass Steuervergünstigungen für Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern in der Vergangenheit insbesondere von multinationalen Unternehmen zur steueroptimalen Allokation dieser Rechte genutzt werden konnten.¹¹ Noch nicht abschließend geklärt ist allerdings, ob diese Regime tatsächlich einen nachweisbaren positiven Einfluss auf die Forschungstätigkeit von Unternehmen haben und dadurch (indirekt) einen Beitrag zu Innovation und Wissenserweiterung leisten.¹²

Die europäischen und internationalen Initiativen zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken haben die Mitgliedstaaten, trotz ihrer fehlenden rechtlichen Bindungswirkung, dazu veranlasst, ihre IP Box Regime einer grundlegenden Reform zu unterwerfen. Der sogenannte Modifizierte Nexus-Ansatz, der im Rahmen des BEPS-Aktionsplans entwickelt und auf europäischer Ebene von der Gruppe „Verhaltenskodex“ akzeptiert wurde, fordert die Staaten mit IP Box Regimen dazu auf, eine direkte Verknüpfung zwischen den steuerbegünstigten Einnahmen und den Forschungsaufwendungen herzustellen mit dem Ziel, dass nur solche Unternehmen eine Steuervergünstigung erhalten, die auch die eigentliche Forschungstätigkeit durchführen.¹³ Bei der entsprechenden Anpassung ihrer Steuerregime sollte jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass sich solche Gesetzesänderungen am Maßstab des Primärrechts messen lassen müssen. Von besonderer Relevanz sind hier die beihilfenrechtlichen Vorschriften und die Europäischen Grundfreiheiten.

Ausgehend von der Idee, dass IP Box Regime zur Förderung von FuE beitragen und den relevanten primärrechtlichen Vorgaben entsprechen sollten, zeigt die vorliegende Untersuchung einen rechtlichen Regelungsrahmen und verschiedene Gestaltungsoptionen für mitgliedstaatliche IP Box Regime auf.

11 Zur steuerstrategischen Nutzung von IP Box Regimen s. unten unter Punkt 1.5.

12 S. hierzu unten unter Punkt 1.4.

13 *OECD/G20*, Projekt Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung: Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, Paris 2015, S. 27; zum Modifizierten Nexus-Ansatz s. unten unter Punkt 3.2.3.

Stand der Forschung und Abgrenzung

Bei der vorliegenden Arbeit handelt es sich um die erste deutschsprachige monographische Untersuchung zu IP Box Regimen. Daneben existieren wissenschaftliche Abhandlungen, die sich allgemein mit FuE-Steueranreizen auseinandersetzen und in diesem Zusammenhang auch auf Lizenzboxen eingehen.¹⁴ In der englischsprachigen Literatur finden sich zwei Dissertationen zum Thema IP Box Regime. In seiner 2013 erschienen Dissertation mit dem Titel „*IP Boxes from a European, Liechtenstein and Swiss Perspective*“ unterbreitet *Felder* Verbesserungsvorschläge für das liechtensteinische Regime und erarbeitet darauf aufbauend einen Gesetzesvorschlag für ein föderales Schweizer Regime. In diesem Kontext werden auch das belgische, niederländische, luxemburgische und britische Regime in ihren Grundzügen dargestellt.

Die Doktorarbeit von *Evers* „*Intellectual Property (IP) Box Regimes*“, die auf einer gemeinsam mit *Miller* und *Spengel* angefertigten rechtsvergleichenden Erhebung beruht,¹⁵ enthält einen umfassenden systematischen Überblick über die bestehenden IP Box Regime. Daneben analysiert die Autorin die effektive Steuerbelastung, die durch IP Box Regime erreicht werden kann und diskutiert mögliche Reformoptionen zur Vermeidung der Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen durch multinationale Konzerne.

Beide Dissertationen thematisieren auch die Vereinbarkeit von IP Box Regimen mit dem Europäischen Beihilfenrecht und den europäischen und internationalen Maßnahmen zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für die Ausgestaltung von Lizenzboxen wird jedoch von beiden Autoren nicht diskutiert. Die Vereinbarkeit von IP Box Regimen mit dem Beihilfenrecht und den Grundfreiheiten ist das Zentralthema der vorliegenden Arbeit. Aus diesem Grund enthält diese Monographie im Vergleich zu den beiden anderen Disserta-

14 S. beispielsweise *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, Frankfurt am Main 2013; *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, Lohmar 2015; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, Köln 2009.

15 *Evers/Miller/Spengel*, Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, ZEW – Center for European Economic Research Discussion Paper No. 13-070.

tionen eine umfangreiche Aufarbeitung der aktuellen beihilfenrechtlichen bzw. grundfreiheitsrechtlichen Rechtsprechung der Unionsgerichte und der einschlägigen Literatur. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass beide Werke vor Veröffentlichung des Abschlussberichts 2015 der OECD zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken¹⁶ publiziert wurden und sich daher nur am Rande mit dem Modifizierten Nexus-Ansatz befassen.

Der Großteil der steuerlichen Literatur zu IP Box Regimen beschränkte sich bis zur Veröffentlichung des BEPS-Aktionsplans größtenteils auf eine Darstellung der jeweiligen mitgliedstaatlichen Lizenzboxen.¹⁷ Vereinzelt fanden sich auch rechtsvergleichende Publikationen zu diesem Thema,

-
- 16 OECD/G20, Projekt Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung: Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, Paris 2015.
- 17 Belgien: *Van Stappen*, Patent income deduction stimulates innovation business, *International Tax Review* 2007, S. 43 ff.; *Van Stappen/Delanoy/de Groote*, New Patent Taxation Regime: Patent Income Deduction Creates Opportunities for Innovative Companies, *International Transfer Pricing Journal* 2007, S. 291 ff.; *Warson/Foriers*, The Belgian patent income deduction, *ET* 2008, S. 70 ff.; *Cops/Lemaire*, Tax optimising your R&D investments: Belgium, a first choice location, *TPI Review* 2009, S. 33 ff.; *Onkelinx/Rens*, Les premières décisions anticipées sont publiées, *le Fiscologue* 1180 2009, S. 3 ff.; *Springael/Van De Velden*, Déduction pour revenus de brevets : 'FAQ' améliorés, *le Fiscologue* 1170 2009, S. 2 ff.; *Warson/Claes*, The Belgian Patent Income Deduction, *ET* 2010, S. 319 ff.; *Hendrickx*, Déduction pour revenus de brevets: état des lieux critique, *Revue Général de Fiscalité* 2010, S. 14 ff.; Frankreich: *Schlösser*, Steuerliche Vergünstigungen für Forschung und Entwicklung in Frankreich, *ISr* 2009, S. 557 ff.; *Cazaillet*, La fiscalité du droit de la propriété intellectuelle — Compte-rendu de la Commission mixte « Droit fiscal » et « Droit de la propriété intellectuelle » du 20 juin 2013, *Lexbase Hebdo édition fiscale* n° 536 du 18 juillet 2013; Großbritannien: *Scott/Ross*, The New Patent Box Regime and Corporate Tax Reform in the UK, *International Tax Journal* 2012, S. 51 ff.; *Philipps/Danes*, UK Patent Box: A boost to R&D, *Tax Planning International Review* 6/2012, S. 1 ff.; *Hausmann/Schneider*, Die UK Patentbox. Ein Steuermodell zur Betrachtung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III, *Der Schweizer Treuhänder* 2013, S. 784 ff.; *Obuoforibo*, The Technical Aspects of the UK Patent Box Regime, *ET* 2013, S. 482 ff.; *Gregory/Casley/Naish*, The Patent Box Regime, *International Transfer Pricing Journal* 2013, S. 111 ff.; *Aquerreta/Dalziel/Lord/Stahel*, United Kingdom: Patent Box Regime Designed to Protect R&D Tax Credits, *TNI* 2013, S. 967 ff.; Kanton Nidwalden: *Schäuble/Giger*, Lizenzbox Nidwalden, *Der Schweizer Treuhänder* 2010, S. 10 ff.; Liechtenstein: *Felder/Harmann*, Die Liechtensteinische IP-Box Kurzkommentierung ausgewählter Aspekte, *LJZ* 2013, S. 71 ff.; Luxemburg: *Deloitte*, *Intellectual Property in Luxembourg*, Luxemburg, 2012; *Hoor*, Mémento sur le régime fiscal de la propriété intellectuelle au Luxembourg, Luxemburg 2009; *Sigurdardottir/Reckmann*, Lu-

welche die einzelnen Regime jedoch nur in ihren Grundzügen beschreiben und hierzu in erster Linie auf die (englischsprachige) Sekundärliteratur zurückgreifen.¹⁸ Im Gegensatz dazu wird in der vorliegenden Arbeit, soweit

-
- xemburg: Gesetzesänderung zur Besteuerung von Einkünften aus geistigem Eigentum – Klarstellung offener Punkte durch das Rundschreiben der Finanzverwaltung im März 2009, IStR-LB 2009, S. 63 ff.; *Neefs/Hoor*, Luxembourg IP tax: opportunities and TP aspects, Tax planning international transfer pricing 2009, S. 14 ff.; *Schaffner/Manhaeve/Trouiller*, Favourable tax regime for intellectual property rights: clarification by a new circular, ET 2009, S. 381 ff.; *Eynatten/Brauns*, Benelux tax competition to attract IP income is on again, International tax review 2010, S. 43 ff.; *Moupfouma/Sicurani*, Les cahiers du droit luxembourgeois, Fiscalité des revenus de la propriété intellectuelle: Luxembourg, terre d'accueil de l'innovation?, Luxembourg 2010; Malta: *Torregiani/Vroom*, Exemptions for branch Profits, Trademarks Royalties Approved, TNI 2013, S. 860; Niederlande: Groot *Koerkamp*, The Netherlands: New Dutch Innovation box regime, Tax Planning International Review, 2010, S. 39; *Paadekoper/Brassem/Gommers*, The Netherlands to Introduce 10 Percent Corporate Tax Rate for Patented Intangible Assets, Tax Planning International Review 2006, S. 4 ff.; *Sporcken/Gommers*, The patents box: approved and implemented in the Netherlands, International Transfer Pricing Journal 2007, S. 198 ff.; *Sunderman*, Patents Box: favourable tax regime for income from intangibles, Derivatives & Financial Instruments 2007, S. 227 ff.; *Hohage/Kirchhof/Broeren/Huybrechts-Jans*, Niederlande: „Innovation Box“ als Steuergestaltungsoption, IStR-LB 2010, S. 50 ff.; *Baaijens/Breuer*, Niederlande: Steuerliche Impulse für Forschung und Entwicklung: Die "Innovatiebox" und flankierende Regelungen, BB 2010, S. 2932 ff.; *Nijhof/Kloes*, An Improved Tax regime for Intangibles in the Netherlands, TNI 2010, S. 69 ff.; *Moor/Zijlstra*, Research and development tax measures in the Netherlands, Tax Planning International: European Tax Service 2012, 16 ff.; *Schellekens*, The Netherlands as an Innovation Hub: An Appraisal of the Innovation Box Regime, ET 2013, S. 525 ff.; Spanien: *Pérez Pombo*, Una revisión del "Patent Box" español. Un incentivo fiscal olvidado, CEFGestión: Revista de actualización empresarial 2013, S. 53 ff.; *Rodríguez Viciana/Sanfrutos Gambín* in: Sanfrutos Gambín (Hrsg), Impuesto Sobre Sociedades Régimen General (Parte II) Tomo II, Pamplona 2013, S. 781 ff.; Ungarn: *Koka*, Hungary: Changes to Intellectual Property Box Regime Take Effect, TNI 2012, S. 345 ff.
- 18 *Eynatten*, European R&D and IP tax Regimes: A Comparative Study, Intertax, S. 502 ff.; *Eynatten/Brauns*, Benelux tax competition to attract IP income is on again, International tax review 2010, S. 43 ff.; *Brown*, Patent Box taxation: a Comparison of Four Recent European Patent Box Tax Regimes and an Analytical Consideration of If and How the United States should implement Its Own Patent Box, The international lawyer 2012, S. 913 ff.; *Atkinson/Andes*, Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation, ITIF 2011; *Carr/Murillo/O'Neill/Berger*, To Think Outside the Box, Think Innovation Box, Taxes-The Tax Magazine 2011, S. 47 ff.; *Bal/Offermanns*, R&D Tax Incentives in Europe, ET

möglich, direkt auf die einschlägigen nationalen Vorschriften und die jeweilige nationale Primärliteratur Bezug genommen.

Seit den europäischen und internationalen Initiativen zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken beschäftigt sich auch die steuerliche Lehre verstärkt mit der primärrechtlichen Vereinbarkeit von IP Box Regimen, wobei der Fokus hier auf den Vorgaben des europäischen Beihilfenrechts liegt. In der deutschsprachigen Literatur sind hier insbesondere die Publikationen von *Valta*¹⁹ und *Ismer/Piotrowski*²⁰ hervorzuheben, die sich am Beispiel von IP-Boxen mit dogmatischen Grundfragen des europäischen Beihilfenrechts auseinandersetzen. Eine umfangreiche Bearbeitung dieser Thematik findet sich in der englischsprachigen Literatur bei *Luts*.²¹ Zu erwähnen sind in diesem Zusammenhang auch der von *Luja* verfasste europäische Bericht²² und die jeweiligen nationalen Berichte europäischer Mitgliedstaaten, die zum Anlass des Generalthemas I „*Tax Incentives and Research and Development (R&D)*“ für den IFA-Kongress 2015 in Basel angefertigt wurden.

Die Frage der Vereinbarkeit europäischer IP Box Regime lässt sich nach der hier vertretenen Ansicht nicht durch eine pauschale Gegenüberstellung von Lizenzboxen mit dem Primärrecht beantworten. Daher geht die vorliegende Arbeit über die vorgenannten Beiträge hinaus und analysiert punktuell die Unionskonformität einzelner Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen europäischer IP Box Regime.²³

Während sich die Untersuchungen zur primärrechtlichen Vereinbarkeit von IP Box Regimen schwerpunktmäßig mit den beihilfenrechtlichen Vorschriften beschäftigen, werden nunmehr im Rahmen der Diskussion um die Implementierung der Empfehlungen des Modifizierten Nexus-Ansatzes in die nationalen Steuergesetze neben den beihilfenrechtlichen Vorgaben nunmehr auch diejenigen der Europäischen Grundfreiheiten diskutiert.

2012, S. 167 ff.; *Prendina Dutler*, Lizenzboxen in Europa, IFF Forum für Steuerrecht 2013, S. 135 ff.; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, Köln 2009.

19 *Valta*, Patentboxen und IP-Boxen – eine verbotene Beihilfe?, *StuW* 2015, S. 257 ff.

20 *Ismer/Piotrowski*, Selektivität von Beihilfen. Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP Box Regimen, *IStR* 2014, S. 257 ff.

21 *Luts*, Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct, *EC Tax Review* 2014, S. 258 ff.

22 *Luja* in: IFA Cahiers 2015 – Volume 100A: Tax incentives on Research and Development (R&D), S. 57 ff.

23 S. hierzu unten Kapitel 4.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang der Artikel von *Sanz-Gómez* „*The OECD's Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective*“.²⁴ Gleichwohl ist eine eingehende Untersuchung des Modifizierten Nexus-Ansatzes erforderlich, da in der Literatur bisher noch nicht alle Verstöße gegen das europäische Primärrecht herausgearbeitet wurden.²⁵

Gang der Untersuchung

Kapitel 1 der vorliegenden Arbeit „Motivation für die Schaffung von IP Box Regimen und ihr Gebrauch in der Steuerpraxis“ lässt sich in zwei Teile untergliedern. In einem ersten Schritt wird die ökonomische Rechtfertigung der Forschungsförderung im Allgemeinen und von IP Box Regimen im Besonderen dargestellt. Der zweite Teil beschreibt die steuerstrategische Implementierung von IP Box Regimen in Unternehmensstrukturen und stellt die verschiedenen Etappen dar, die hierzu typischerweise durchlaufen werden. Diese einführende Darstellung ist für den weiteren Fortgang der Untersuchung von großer Bedeutung, da die Nützlichkeit von IP Box Regimen für die Forschungsförderung, einem gemeinsamen Ziel der Union, einen wichtigen Maßstab für deren Beurteilung darstellt.

In Kapitel 2 werden die relevanten Vorgaben des Primärrechts herausgearbeitet. Hierzu soll in einem ersten Schritt auf das Beihilfenrecht eingegangen werden. Im Fokus steht hier die dogmatische Aufarbeitung der Selektivitätsprüfung. Ausgehend von der Rechtsprechung der Unionsgerichte und der Entscheidungspraxis der Kommission, soll unter Rückgriff auf die deutsch- und englischsprachige Literatur ein Modell für die beihilfenrechtliche Überprüfung von IP Box Regimen entworfen werden. In einem zweiten Schritt wird die für Lizenzboxen relevante Rechtsprechung und Literatur zu den Europäischen Grundfreiheiten aufgearbeitet und anschließend auf präzise und relevante Fragen im Zusammenhang mit IP Box Regimen umgelegt.

24 *Sanz-Gómez*, *The OECD's Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective*, WU International Tax Research Paper Series N° 2015 – 12; s. auch *Hji Panayi*, *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Oxford 2015, S. 213 ff.; *Traversa/Flamini*, *The Impact of BEPS on the Fight Against Harmful Tax Practices: Risks...and Opportunities for the EU*, BTR 2015, S. 396 ff. (400 ff.).

25 S. hierzu unten Kapitel 3.2.3.

Kapitel 3 enthält eine eingehende Analyse der aktuellen europäischen und internationalen Maßnahmen zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken. Den Schwerpunkt bildet der Modifizierte Nexus-Ansatz. Unter Zuhilfenahme konkreter Beispiele soll hier insbesondere aufgezeigt werden, in welchen Punkten dieser in einem Spannungsverhältnis zu den zuvor dargestellten primärrechtlichen Vorgaben steht und auf dieser Grundlage Empfehlungen für eine unionskonforme Auslegung und Umsetzung erarbeitet werden.

Das vierte Kapitel beinhaltet eine Analyse ausgewählter Tatbestandsmerkmale existierender IP Box Regime. Anhand konkreter Beispiele soll hier durch einen dialektisch-rechtsvergleichenden Forschungsansatz untersucht werden, ob IP Box Regime in ihrer heutigen Form den Vorgaben des Primärrechts entsprechen. Ferner soll aufgezeigt werden, inwiefern diese von ihrem selbst gesteckten Ziel der Förderung von FuE abrücken und daher angepasst werden sollten.

Basierend auf den Ergebnissen der vorliegenden Arbeit enthält Kapitel 5 Leitlinien für die Ausgestaltung künftiger und die Reformierung bestehender IP Box Regime.

Kapitel 1: Motivation für die Schaffung von IP Box Regimen und ihr Gebrauch in der Steuerpraxis

1.1 Notwendigkeit der staatlichen Förderung von FuE

FuE tragen heutzutage elementar zur Wettbewerbsfähigkeit von Industrien und damit zum Wohlstand ganzer Volkswirtschaften bei.²⁶ Auf Unternehmensebene zeichnet sich ebenfalls ab, dass das Umsatzwachstum von den Forschungsaktivitäten eines Unternehmens abhängt.²⁷

Ergebnisse aus der FuE können nicht nur auf das forschende Unternehmen einen positiven Effekt haben. Insbesondere die Diffusion neuer Technologien an andere Marktteilnehmer kann das Wirtschaftswachstum einer Region oder eines Staates positiv beeinflussen.²⁸ Dabei können so genannte positive Externalitäten²⁹ aus der Weitergabe innovationsrelevanten Wis-

26 *OECD*, Frascati-Handbuch, Paris, 7. Auflage 2015, S. 20 ff.; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, Köln 2009, S. 24 f.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009, S. 3; *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, Frankfurt am Main 2013, S. 6 ff.; *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, Lohmar 2015, S. 173; *Palazzi*, OECD Taxation Working Papers N° 9: Taxation and Innovation, Paris 2011, S. 3; *European Commission*, A Study on R&D Tax Incentives (Final Report), Luxembourg 2014, S. 17; *Danon* in: IFA Cahiers 2015 – Volume 100A: Tax incentives on Research and Development (R&D), S. 19.

27 *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009, S. 3 f.

28 *European Commission*, A Study on R&D Tax Incentives (Final Report), Luxembourg 2014, S. 18; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, Köln 2009, S. 25; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009, S. 6; *Keuschnigg/Ribi*, Volkswirtschaftliche Analyse der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, St. Gallen 2011, S. 19 ff.; *Hansson/Brokelind*, Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden, WTJ 2014, § 3.; *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, Lohmar 2015, S. 211.

29 Positive Externalitäten sind Nebeneffekte wirtschaftlicher Aktivitäten, die unbeteiligten Dritten einen Vorteil verschaffen.

sens durch Personalwechsel oder aus der Analyse und Extraktion von Konstruktionselementen durch konkurrierende Unternehmen (so genanntes *reverse engineering*) entstehen.³⁰

FuE ziehen darüber hinaus auch hochqualifiziertes Fachpersonal an, das wiederum durch Zahlung von (meist hohen) Steuern und Sozialabgaben zur Auffüllung der Staats- und Sozialkassen beiträgt.³¹

Aus Sicht des die FuE betreibenden Unternehmens sind FuE-Tätigkeiten hingegen mit erheblichen Risiken verbunden, da das Ergebnis oft sehr schwer vorauszusehen ist und ein Scheitern bzw. ein spät eintretender Erfolg zu außerordentlichen finanziellen Ausfällen respektive Liquiditätsengpässen führt.³²

Weiterhin stellt die Nichtausschließbarkeit des durch FuE generierten Wissens insbesondere im Bereich der Grundlagenforschung³³ für das einzelne Unternehmen ein Investitionshemmnis dar.³⁴

Auch die mit einer Patentanmeldung verbundenen Offenlegungspflichten, die zeitliche Begrenzung eines Patents oder die mit der rechtlichen Durchsetzung eines Patents verbundenen finanziellen und rechtlichen Risiken, können die Unternehmen davon abhalten, FuE zu betreiben. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das durch die Patentanmeldung offen gelegte Wissen bereits vor Ablauf der Schutzdauer von der Konkurrenz für ihre

30 *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, Lohmar 2015, S. 211; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009, S. 7; *Palazzi*, OECD Taxation Working Papers N° 9: Taxation and Innovation, Paris 2011, S. 9.

31 *Keuschnigg/Ribi*, Volkswirtschaftliche Analyse der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, St. Gallen 2011, S. 23.

32 *Atkinson/Andes*, Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation, ITIF 2011, S. 6; *Hansson/Brokelind*, Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden, WTJ 2014, § 3; *Arginelli*, Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy, WTJ 2015, § 3.3.; *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, Lohmar 2015, S. 210.

33 Hierunter versteht man eine erkenntnisorientierte und zweckfreie Forschungstätigkeit, die dem reinen Erkenntnisgewinn für weitergehende Forschung dient.

34 *European Commission*, A Study on R&D Tax Incentives (Final Report), Luxembourg 2014, S. 18; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009, S. 4 f.; *Arginelli*, Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy, WTJ 2015, § 3.3.; *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, Lohmar 2015, S. 209 f.

eigene Forschung verwendet werden kann bzw. die Durchsetzung der aus dem Patent resultierenden Rechte mit hohen Prozesskosten verbunden ist.³⁵

Ferner verfügen Startup-Unternehmen und KMUs oft nicht über die finanziellen Mittel, um in FuE zu investieren. Dadurch sind diese auf externe Geldgeber angewiesen, die wiederum aufgrund des bestehenden Investitionsrisikos nicht gewillt sein werden, die notwendigen Kredite zu gewähren bzw. die Kreditvergabe an die Voraussetzung einer für den Kreditnehmer nicht tragbaren hohen Verzinsung koppeln.³⁶ Die fehlende Bereitschaft zur Gewährung von Finanzmitteln kann teilweise auch auf den Umstand zurückgeführt werden, dass die Investoren im Vergleich zu den Unternehmen nicht über das erforderliche Wissen verfügen, um die Qualität/das Marktpotenzial einer Erfindung einzuschätzen und eine solche Informationsasymmetrie nur unter Aufwendung erheblicher Kosten beseitigt werden kann. Außerdem trägt die schlechte Liquidierbarkeit immaterieller Wirtschaftsgüter dazu bei, dass im Falle eines Scheiterns der Forderungsausfall besonders hoch ist.³⁷

Da es aufgrund der oben aufgezeigten Eigenschaften von FuE dazu kommen kann, dass ein konkretes Projekt zwar für das investierende Unternehmen zu Verlusten führt, gleichzeitig jedoch die Investition aus wirtschaftspolitischer Sicht zu begrüßen wäre, ist eine staatliche Förderung von FuE zur Internalisierung der positiven Externalitäten sinnvoll, um auf diese Art und Weise den hohen Kapitalbedarf während der FuE-Phase zu decken sowie Investitionshemmnissen zu begegnen.³⁸ Darüber hinaus zieht eine innovationsfreundliche Politik auch ausländische Investoren an,

35 *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009, S. 6; *Palazzi*, OECD Taxation Working Papers N° 9: Taxation and Innovation, Paris 2011, S. 9.

36 *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009, S. 8 ff.; *Keuschnigg/Ribi*, Volkswirtschaftliche Analyse der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, St. Gallen 2011, S. 22; *Hansson/Brokelind*, Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden, WTJ 2014, § 3; *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, Lohmar 2015, S. 212 f.

37 *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009, S. 8 ff; *Richter*, Research and Development Tax Planning of Multinational Firms, Mannheim 2015, S. 14.

38 *Kessler/Eicke*, The Emergence of R&D Tax Regimes in Europe, TNI 2008, S. 845 ff. (847); *Scheunemann/Dennisen*, Steuerliche Strukturierung von For-

die durch ihre Forschungstätigkeit wiederum einen positiven Effekt auf die Gesamtwirtschaft haben.³⁹ Ein Fehlen staatlicher Förderung von FuE kann für die Gesamtwirtschaft gravierende Folgen haben, da das optimale Investitionsniveau nicht erreicht werden kann (so genanntes Marktversagen).⁴⁰

1.2 Forschungsförderung als gemeinsames Unionsziel

Die Bedeutung von FuE für das Wirtschaftswachstum und die Wettbewerbsfähigkeit der EU hat auch der Europäische Gesetzgeber erkannt. Davon zeugt die Aufnahme der Förderung des technischen Fortschritts in den Zielkatalog des Art. 3 Abs. 3 EUV. Gemäß Art. 4 Abs. 3 AEUV hat die Kompetenz der Union in den Bereichen Forschung und technologische Entwicklung den Charakter einer Unterstützungs- und Ergänzungszuständigkeit, den Mitgliedstaaten steht es somit frei in diesen Bereichen weiterhin gesetzgeberisch tätig zu werden.⁴¹

Konkretisierungen zur europäischen Forschungs- und Technologiepolitik finden sich in den Art. 179 ff. AEUV wieder, die die Grundlage für Ini-

schung und Entwicklung im internationalen Konzern, DB 2010, S. 408 ff. (408); *Atkinson/Andes*, Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation, ITIF 2011, S. 4 ff.; *Hansson/Brokelind*, Tax Incentives, Tax Expenditures Theories in R&D: The Case of Sweden, WTJ 2014, § 3.; *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, Lohmar 2015, S. 210; *Danon* in: IFA Cahiers 2015 – Volume 100A: Tax incentives on Research and Development (R&D), S. 19; *Palazzi*, OECD Taxation Working Papers N° 9: Taxation and Innovation, Paris 2011, S. 9 f.

39 *Keuschnigg/Ribi*, Volkswirtschaftliche Analyse der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, St. Gallen 2011, S. 29.

40 *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich, Köln 2009, S. 25 f.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, Berlin/Heidelberg 2009, S. 5; *Keuschnigg/Ribi*, Volkswirtschaftliche Analyse der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, St. Gallen, 2011, S. 20 ff.; *Behrens* in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Baden-Baden 2013, S. 89 f., Rn. 164 f.; *Löhr*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Bonn 2009, S. 4.

41 *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, Frankfurt am Main 2013, S. 29.