

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?

Kerstin Haase

Kristian Kuen

Roland Nonnenmacher

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

*Haase/Kuen/Nonnenmacher, ifst-Schrift 532 (2019)*

ISBN: 978-3-89737-194-1

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.der-betrieb-shop.de/ifst](http://www.der-betrieb-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachmedien.de](mailto:kundenservice@fachmedien.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?

**Kerstin Haase**

Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

**Kristian Kuen**

Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
(bis 30.9.2019)

**Roland Nonnenmacher**

Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift 532:

## **Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?**

Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland weiter stärken – dies ist das erklärte Ziel der Bundesregierung angesichts des digitalen Wandels und des zunehmenden internationalen Standortwettbewerbs. Generell stehen der Politik bei der FuE-Förderung zwei Optionen offen: Zum einen eine themenspezifische Zuschussförderung, wobei eingereichte Projektvorschläge untereinander in Wettbewerb stehen, und zum anderen eine themenoffene, steuerliche FuE-Förderung, die von allen Unternehmen, die FuE-Tätigkeiten vornehmen, im Nachhinein beantragt werden kann.

Am 7. November 2019 hat der Deutsche Bundestag das „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagen-gesetz – FZulG)“ verabschiedet, mit dem nun auch in Deutschland, wie bereits in vielen anderen Industrienationen, die steuerliche Förderung von FuE möglich wird. Hiernach können Unternehmen unabhängig von Größe und Unternehmenserfolg ab 2020 bis zu 500.000 € Förderung für FuE-Aktivitäten im Jahr als Forschungszulage erhalten. Der Rechtsanspruch sowie die Möglichkeit der nachträglichen Beantragung versprechen den Unternehmen Planbarkeit und Flexibilität.

Die vorliegende Schrift bietet eine detaillierte Diskussion der zentralen Eckpunkte des FZulG, insbesondere in Hinblick auf die Frage: Was bedeutet das in der Praxis für Unternehmen? Zudem werden die aktuellen Herausforderungen beleuchtet, denen sich der Innovationsstandort Deutschland, und insbesondere der deutsche Mittelstand, gegenüber sieht. Die steuerliche FuE-Förderung erscheint vor diesem Hintergrund als geeignetes Instrument, um komplementär zur Zuschussförderung breit und themenoffen Innovation zu fördern.

Institut Finanzen und Steuern  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im November 2019

# Inhaltsverzeichnis

|             |   |    |
|-------------|---|----|
| <b>I.</b>   | <b>Einleitung</b> .....   | 1  |
| <b>II.</b>  | <b>Reflektion des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG)</b> ..... | 3  |
|             | 1. Grundsätze der steuerlichen FuE-Förderung .....  | 3  |
|             | 2. Eckpunkte des Forschungszulagengesetzes .....  | 4  |
|             | 3. Förderung von FuE-Vorhaben .....   | 7  |
|             | 4. Auftragsforschung .....  | 12 |
|             | 5. Anspruchsberechtigte .....   | 15 |
|             | 6. Bemessungsgrundlage .....  | 17 |
|             | a. Einbezug lohnsteuerpflichtiger Bruttolöhne bis Höchstbetrag ..   | 17 |
|             | b. Vermeidung von Steuergestaltung mit verbundenen Unternehmen .....  | 19 |
|             | c. Bestimmung des Höchstbetrags bei Kooperationsvorhaben ....   | 21 |
|             | 7. Höhe Forschungszulage und Kumulierung mit anderen Förderungen .....  | 22 |
|             | 8. Antrags- und Festsetzungsverfahren .....   | 25 |
|             | 9. Ertragssteuerliche Behandlung der Zulage .....   | 29 |
|             | 10. Einordnung im internationalen Kontext .....   | 29 |
|             | 11. Resultierende Aufgabenstellung für Unternehmen .....  | 31 |
|             | 12. Erwartung an die Finanzverwaltung .....   | 32 |
|             | 13. Zusammenfassung .....   | 33 |
| <b>III.</b> | <b>Herausforderungen und Beobachtungen</b> .....  | 36 |
|             | 1. Innovationshemmnisse im deutschen Mittelstand .....  | 36 |
|             | 2. Foreign Direct Investments der deutschen Industrie .....   | 39 |
|             | 3. Steuerliche FuE-Förderung im Kontext des internationalen Steuerwettbewerbs .....   | 44 |
|             | 4. Internationaler Standortwettbewerb befeuert von steuerlichen FuE-Förderinstrumenten .....                                    | 47 |
|             | 5. Übersicht der Fördermittel im globalen Vergleich .....   | 48 |
|             | a. Österreich .....   | 49 |
|             | b. Niederlande .....  | 50 |
|             | c. Frankreich .....   | 51 |
|             | d. Schweiz .....  | 53 |
|             | e. Vereinigte Staaten von Amerika .....   | 54 |

|   |           |
|---|-----------|
| f. Kanada . . . . .   | 55        |
| g. Singapur . . . . .   | 56        |
| h. Neuseeland . . . . .   | 57        |
| 6. Best Practices im internationalen Kontext . . . . .  | 58        |
| a. Rechtssicherheit und Planungssicherheit . . . . .  | 58        |
| b. Transparente Bewerbungs- und Prüfungsprozesse. . . . .   | 59        |
| <b>IV. Zusammenfassung – Stellt die Forschungszulage<br/>eine Chance für den innovativen Mittelstand dar? . . . . .</b>             | <b>61</b> |
| 1. Ja – denn es sendet ein politisches Signal . . . . .   | 61        |
| 2. Agil und themenoffen: Planbare Einnahmen<br>für Unternehmen und Liquiditätszuführung. . . . .                                    | 62        |
| 3. Eine steuerliche FuE-Förderung stärkt den Mittelstand in<br>Anbetracht der Herausforderungen durch die Digitalisierung . . . . . | 63        |
| <b>V. Abschließende Betrachtung und Fazit. . . . .</b>  | <b>64</b> |
| <b>Literaturhinweise . . . . .</b>  | <b>66</b> |

*Wir danken unseren Kolleg(inn)en,  
insbesondere Anne Stock, Meike Zentgraf, Luca Lenné und  
Finn Holzky ganz herzlich für die wertvolle Unterstützung  
bei der Erstellung dieser Schrift.*

## I. Einleitung

„Drei-Prozent-Ziel endlich geschafft!“, lautet die gute Nachricht, die die Bundesregierung im Mai 2019 erreicht. Laut der aktuellen Datenerhebung der Wissenschaftsstatistik des Stifterverbandes gaben Staat und Wirtschaft im Jahr 2017 mit 3,03 % erstmals mehr als 3 % des Bruttoinlandsproduktes (BIP) für Forschung und Entwicklung (FuE) aus.<sup>1</sup> Mit 7 Jahren Verspätung erreicht die Bundesregierung somit das Ziel, das sich die EU-Staats- und Regierungschefs ursprünglich für 2010 vorgenommen hatten. Dies ist kein Jahr zu früh, denn Deutschland hat sich bereits neue ehrgeizige Ziele gesteckt: Bis 2025 will die Große Koalition die gesamtwirtschaftlichen Investitionen in FuE auf 3,5 % des BIP steigern. Damit würde Deutschland international zur Spitzengruppe aufschließen.

Zur Unterstützung der Zielerreichung besteht bereits seit Längerem die Idee, als Ergänzung zur bestehenden themenspezifischen Zuschussförderung eine themenoffene steuerliche FuE-Förderung einzuführen. Nachdem die Große Koalition dies in ihrem Koalitionsvertrag vereinbart hatte, hat am 7. November 2019 der Bundestag das „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG)“ verabschiedet. Danach können Unternehmen unabhängig von Größe und Unternehmenserfolg ab 2020 bis zu 500.000 Euro Förderung für FuE-Aktivitäten im Jahr als Forschungszulage erhalten.

Ziel dieser Schrift ist es, die politische und wirtschaftstheoretische Diskussion, die im Kontext der Erarbeitung des FZulG geführt wurde, um den Blickwinkel der Praxis zu ergänzen. Im Folgenden soll eine erste Bewertung des FZulG vorgenommen und dieses in Hinblick auf seine direkte Relevanz für Unternehmen beleuchtet werden.

Aus der Praxissicht könnte die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung insbesondere im Kontext der Digitalisierung eine Breitenwirkung erzielen und neue Anreize für mittelständische Unternehmen setzen. Denn die Digitalisierung treibt und beschleunigt die Verschiebungen in den Wertschöpfungsketten bzw. die vollständige Neuordnung von Märkten. Die Antworten auf Fragen wie „Wer ist Kunde, Lieferant und Geschäftspartner?“ können sich für jedes Produkt und für jeden angebotenen Service ändern. Dies erfordert das Nachdenken über neue Geschäftsmodelle, Produkte und Services. Sol-

---

<sup>1</sup> *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.*, facts – Zahlen und Fakten aus der Wissenschaftsstatistik: Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft 2017, 2017, 2.

che Entwicklungen fordern – insbesondere vom Mittelstand – einen sprunghaften und beschleunigten Aufbau von spezifischen Kompetenzen, Know-how und Fähigkeiten. Die Herausforderung, entsprechende qualifizierte Mitarbeiter zu finden und zu begeistern, aber auch externes Know-how in das Unternehmen einfließen zu lassen, wird immer größer. Innovationsvorhaben sind ein wesentliches Instrument, diese erforderlichen Entwicklungen voranzutreiben. Auch bedarf es mittel- bis langfristiger Strategien in einem schnelllebigen Umfeld. Hier kann die steuerliche FuE-Förderung aufgrund ihrer Planbarkeit signifikante und wertvolle Anreize setzen.

Es lohnt sich also ein Blick ins Ausland, um von gemachten Erfahrungen zu profitieren: Welche Modelle der steuerlichen FuE-Förderung funktionieren? Welche Schlussfolgerungen lassen sich für Deutschland ziehen und inwiefern finden sich diese im FZulG wieder? Wie wirkt sich das Instrument auf die Entscheidungsfindung – z.B. die Standortwahl – in den Unternehmen aus?

Die vorliegende Schrift widmet sich der Beantwortung dieser Fragen in drei inhaltlichen Abschnitten. Im ersten Abschnitt werden die zentralen Eckpunkte des FZulG vorgestellt. Anschließend stellt der zweite Abschnitt eine umfassende Statusaufnahme des Innovationsstandorts Deutschland im internationalen Vergleich dar. Betrachtet werden insbesondere die Innovationshemmnisse im deutschen Mittelstand, die Entwicklung der FuE-Direktinvestitionen, die möglichen Auswirkungen der BEPS-Entwicklungen auf den Innovationsstandort Deutschland sowie die Steigerung des internationalen Wettbewerbs. Abschließend widmet sich der dritte Teil den zu erwartenden Mehrwerten der Forschungszulage und geht dabei sowohl auf theoretische Argumente und empirische Studien als auch auf praktische Erfahrungen und Erfolgsfaktoren aus dem Ausland ein.

## **II. Reflektion des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG)**

### **1. Grundsätze der steuerlichen FuE-Förderung**

Zum Verständnis der folgenden Ausführungen und der Diskussion rund um die steuerliche FuE-Förderung bedarf es zunächst einer Einordnung. Zu diesem Zweck werden die typischen Elemente der Ausgestaltung steuerlicher FuE-Förderungen skizziert.<sup>2</sup>

Die grundlegende Entscheidung bei der Ausgestaltung von FuE-Förderungen aus volkswirtschaftlicher und politischer Perspektive ist wohl die Entscheidung zwischen Input-Orientierung und Output-Orientierung bzw. das Angebot einer Kombination dieser Ausgestaltungen.

Für die Input-orientierte Förderung sind drei verschiedenen Konstellationen üblich. So gibt es zum einen Modelle, in denen die förderfähigen Kosten von der Steuerbemessungsgrundlage (Tax Deduction) abgezogen werden, und zum anderen Modelle, bei denen eine direkte Reduktion der Steuerschuld um die förderfähigen Kosten (Tax Credit) erfolgt.<sup>3</sup> Die Forschungszulage ist grundsätzlich der zuletzt genannten Gruppe der Tax Credits zuzuordnen, da die anhand der von einem Unternehmen geleisteten FuE-Aufwendungen festgesetzte Forschungszulage auf die Steuerschuld angerechnet wird. Übersteigt die anzurechnende Forschungszulage jedoch die festgesetzte Einkommen- oder Körperschaftsteuer, so wird sie ausgezahlt.<sup>4</sup> Bei Unternehmen in Verlustphasen kann es damit zu einer Auszahlung bis zu 100 % kommen. Die Besonderheit der Forschungszulage liegt somit in ihrer Unabhängigkeit vom Erfolg eines Unternehmens.

Daneben gibt es Output-orientierte steuerliche Förderinstrumente, insbesondere die Patent- oder Intellectual Property (IP) Boxen, wobei hier nicht die FuE-Tätigkeit selbst, sondern der Verwertungserfolg, also die Einkünfte aus erfolgreich generierten IP, gefördert wird.

---

<sup>2</sup> Zur Definition von FuE vgl. Ausführungen II.3. (S. 7 f.).

<sup>3</sup> Prof. Dr. Hüsing, Gabler-Banklexikon, abrufbar unter: <https://www.gabler-banklexikon.de/definition/steuerermaessigung-61592> (abgerufen am 16.5.2019).

<sup>4</sup> § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG: Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt.

Die im Ausland regelmäßig in die Bemessungsgrundlage einfließenden förderfähigen Kosten (Input-orientierte Ausgestaltungen) orientieren sich in der deutlich überwiegenden Mehrzahl an den Vorgaben des Frascati-Handbuchs. Einzelne als Beihilfe ausgestalteten Förderinstrumente legen die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) oder den Anhang I des Unionsrahmens für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation (2014/C 198/01) zu Grunde.

Allen Definitionen gemein ist, dass sie Personalkosten für Wissenschaftler, Forscher, Techniker und sonstiges für das jeweilige Vorhaben eingesetzte Personal, projektspezifische Kosten für Instrumente und Ausrüstungen, Kosten für Gebäude und Grundstücke, soweit diese für und nur für das Vorhaben genutzt werden, Kosten für Auftragsforschung und Wissen (u.a. auch Patente) sowie Kosten für Beratung und gleichwertige Dienstleistungen, zusätzliche vorhabenbezogene Gemeinkosten und sonstige Betriebskosten einschließlich vorhabenbezogener Kosten für Material, Bedarfsmittel und dergleichen umfassen. Ob die verschiedenen Kostenkategorien ganz oder teilweise in den jeweiligen Förderregimen förderfähig sind und somit in die Bemessungsgrundlage einfließen, ist abhängig vom jeweiligen Programm.

## **2. Eckpunkte des Forschungszulagengesetzes**

Unter der Federführung des Bundesfinanzministeriums (BMF) wurde im Laufe des Jahres 2019 das FZulG erarbeitet und am 7. November 2019 schließlich vom Bundestag verabschiedet. Grundlage für die Einführung der Forschungszulage ist eine Vereinbarung im Koalitionsvertrag (7. Februar 2018) zwischen CDU/CSU und SPD. Klar erkennbar wird am Gesetzesbeschluss, dass das für die Forschungszulage zuständige Referat im BMF seinerzeit bereits die Investitionszulage verantwortet hat. Im FZulG sind deutliche Parallelen zum früheren Investitionszulagengesetz zu sehen, insbesondere beim Aufbau des Gesetzes und bei der Anwendung der Abgabenordnung.

Die steuerliche Forschungsförderung ist letztlich als AGVO-konforme Beihilfe formuliert. Dies hat sich aufgrund der über den Sommer 2019 geführten Gespräche des BMF mit der Europäischen Kommission ergeben, mit denen die Konformität des FZulG mit den europarechtlichen Vorschriften sichergestellt werden sollte. Damit schließt sich aus beihilferechtlicher Sicht der Kreis, denn bereits der Referentenentwurf vom 17. April 2019 war als AGVO-Beihilfe formuliert. Den Regierungsentwurf vom 22. Mai 2019 hatte das BMF dann zunächst als allgemeine steuerliche Maßnahme ausformuliert.

liert, was auch der Ausgestaltung der überwiegenden Mehrheit der korrespondierenden Förderregime im europäischen Ausland entspricht und auf Seite der Verwaltung administrative Vorteile geboten hätte. Die hiernach erfolgte Detaildiskussion mit der EU-Kommission machte dann eine Wendung hin zum Ursprungsentwurf erforderlich.

Um die mit der gewählten AGVO-Lösung verbundenen Voraussetzungen zu erfüllen, sind an dem im Mai 2019 veröffentlichten Regierungsentwurf einige beihilferechtlich bedingte Änderungen vorgenommen worden. In erster Linie betrifft dies die von der Kommission durchgesetzte Entscheidung, die Forschungszulage nicht mehr direkt auszuzahlen, sondern diese auf die Ertragssteuerschuld des Anspruchsberechtigten im Rahmen des Veranlagungsverfahrens anzurechnen. Dies wird durch § 10 Abs. 1 FZulG i.V.m. einer Änderung in § 36 Abs. 2 EStG erreicht.

Mit dieser im Vergleich zum Regierungsentwurf weitergehenden Integration der Forschungszulage in das (Einkommen-)Steuerrecht wird sichergestellt, dass die Forschungszulage als „Steuervergünstigung“ gemäß Art. 6 Abs. 4 AGVO beurteilt werden kann. Die Europäische Kommission hatte in den Gesprächen deutlich gemacht, dass die für Steuervergünstigungen mit Rechtsanspruch vorgesehenen Vorgaben der AGVO nur angewandt werden können, wenn die Maßnahme eine Verbindung zur jeweiligen Ertragssteuerfestsetzung und -erhebung aufweist. Andernfalls wäre Abs. 2 des Art. 6 AGVO zur Anwendung gekommen, der eine Antragstellung und Festlegung der Forschungszulage vor Projektbeginn notwendig gemacht hätte. Dies ist jedoch weder politisch gewollt noch aus Unternehmenssicht wünschenswert. Daneben hat der Gesetzgeber im parlamentarischen Verfahren auf Wunsch der EU-Kommission eine Reihe weiterer Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf vorgenommen, auf die an gegebener Stelle eingegangen wird (bspw. die Thematik der Auftragsforschung betreffend).

Trotz ihrer nun weitergehenden Integration in das Besteuerungsverfahren ist die Forschungszulage, wie anfangs geplant, als steuerliches Nebengesetz („Forschungszulagengesetz“) formuliert. Die wesentlichen Vorschriften zur Ermittlung und Festsetzung sind im Forschungszulagengesetz enthalten. Frühere Vorschläge, den gesamten Regelungsumfang in das (Einkommen-)

Steuerrecht aufzunehmen, konnten sich nicht (steuertechnisch) durchsetzen.<sup>5</sup> Die Forschungszulage baut dennoch auf der Definition der Steuerpflicht in Deutschland und bestimmter Einkunftsarten auf (vgl. II.5. Anspruchsberechtigte, S. 15 f.) und übernimmt bestimmte Verfahrensvorschriften der Abgabenordnung. Daneben wird für Teile des Verfahrens auf die Finanzverwaltung zurückgegriffen (zum Verfahren vgl. II.8. Antrags- und Festsetzungsverfahren, S. 25 f.).

In ihrer jetzigen Ausgestaltung bietet die Forschungszulage somit die drei grundsätzlichen Vorteile einer steuerlichen Forschungsförderung. Sie ist themenoffen, planbar (aufgrund des Rechtsanspruchs) und von den Unternehmen flexibel einsetzbar (da im Nachhinein zu beantragen).

Die gewählte Form der Anrechnung der Zulage auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer stellt sicher, dass die Forschungszulage unabhängig vom Unternehmenserfolg und einer daraus resultierenden Steuerlast dem Antragsteller bei Erfüllung der Voraussetzungen gewährt und im Verlustfall bar ausgezahlt wird. Dies ist insbesondere für junge innovative Unternehmen interessant. Diese erwirtschaften in der Aufbauphase oft noch keine zu versteuernden Gewinne und können durch die Ausgestaltung als Zulage dennoch von der Förderung profitieren.

Vergleicht man nun in einem folgenden Analyseschritt die Komponenten des FZulG mit bereits etablierten steuerlichen FuE-Förderinstrumenten in europäischen Ländern, so fällt auf, dass es sich auf den ersten Blick bei der geplanten Einführung um eine im internationalen Vergleich „kleine“ Lösung handelt. Die Förderung ist auf 500.000 Euro pro Antragsteller und Jahr begrenzt, wobei bei verbundenen Unternehmen eine Gruppenbetrachtung stattfinden soll.

Im Unterschied zur internationalen Praxis wird die deutsche Forschungszulage – wie bereits skizziert – nicht als allgemeine steuerliche Maßnahme ausgestaltet, sondern als Beihilfe im Rahmen der AGVO. Die Natur der Forschungszulage wird durch die formale Umgestaltung jedoch nicht berührt, das heißt es findet keine im Rahmen einer Beihilfe mögliche Diskriminierung bspw. bzgl. der Unternehmensgröße statt. Auch die Umstellung der zu Grunde liegenden FuE-Definition von Frascati-Handbuch auf AGVO

---

<sup>5</sup> So z.B. durch die Einfügung der §§ 35c bis 35i EStG im Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung kleinerer und mittlerer Unternehmen (KMU-Forschungsförderungsgesetz), der von der Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen vorgelegt wurde (BT-Drs. 19/4827).

hat keine nennenswerten Auswirkungen auf die praktische Anwendung der FuE-Definition im Rahmen der Forschungszulage, da sich beide Definitionen inhaltlich sehr ähnlich sind und auch die EU in ihren Dokumenten auf das Frascati-Handbuch verweist<sup>6</sup>.

Durch die Ausgestaltung der Forschungszulage als AGVO-konforme Beihilfe fällt das rechtliche Regelwerk allerdings komplexer aus. So wird im FZulG nun dezidiert auf die anzuwendenden Rechtsvorschriften der EU verwiesen<sup>7</sup> und zudem ist ein komplexer Genehmigungsprozess mit der EU zu durchlaufen, der auch noch nicht vollständig abgeschlossen ist.<sup>8</sup>

### **3. Förderung von FuE-Vorhaben**

Grundlage für die Gewährung der Forschungszulage sind FuE-Vorhaben, mit denen nach dem Inkrafttreten des Gesetzes<sup>9</sup> begonnen wird oder für die der Auftrag nach dem Inkrafttreten des Gesetzes erteilt wird (§ 8 FZulG). Die begünstigten Tätigkeiten werden auf Grundlage des dem Art. 25 AGVO zugrundeliegenden Forschungs- und Entwicklungsbegriffs definiert und müssen sich mindestens einer der hier aufgeführten und im Folgenden erläuterten drei Kategorien zuordnen lassen.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> Vgl. Ziffer 75 Fn. 40 der Einleitung des Unionsrahmens für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation (2014/C 198/01), der die gleiche FuE-Definition wie die AGVO verwendet.

<sup>7</sup> Zu nennen sind insbesondere § 9 (Anzuwendende Rechtsvorschriften der EU) und § 16 (Anwendungsregelungen).

<sup>8</sup> Art. 1 Abs. 2 Buchstabe a AGVO sieht vor, dass die Freistellung einer Beihilferegelung von der Notifizierungspflicht grundsätzlich nach Ablauf von sechs Monaten nach dem Inkrafttreten des entsprechenden Gesetzes entfällt. Um eine darüber hinausgehende Anwendung der Maßnahme zu sichern, ist der Kommission spätestens 20 Tage nach Inkrafttreten des Gesetzes ein Evaluierungsplan zur Genehmigung vorzulegen. Dies erklärt die auf den ersten Blick verwirrenden Anwendungsregelungen des § 16 FZulG.

<sup>9</sup> Das Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung, frühestens am 1. Januar 2020 in Kraft.

<sup>10</sup> Aus § 9 Abs. 1 FZulG ergibt sich, dass die AGVO in der jeweils geltenden Fassung Anwendung auf das FZulG findet, d.h. es handelt sich um einen dynamischen Verweis auf die AGVO-Definition der drei FuE-Kategorien, welche derzeit in Art. 2 Ziffern 84 bis 86 AGVO definiert werden.

- Grundlagenforschung:  
Experimentelle oder theoretische Arbeiten, die in erster Linie dem Erwerb neuen Grundlagenwissens ohne erkennbare direkte kommerzielle Anwendungsmöglichkeiten dienen.  
**Illustratives Beispiel:** Hierzu zählt bspw. die Erforschung der grundsätzlichen Eigenschaften und Charakterisierung neuartiger Materialien.
- Industrielle Forschung:  
Planmäßiges Forschen oder kritisches Erforschen zur Gewinnung neuer Kenntnisse und Fertigkeiten mit dem Ziel, neue Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu entwickeln oder wesentliche Verbesserungen bei bestehenden Produkten, Verfahren oder Dienstleistungen herzuführen. Hierzu zählen auch die Entwicklung von Teilen komplexer Systeme und unter Umständen auch der Bau von Prototypen in einer Laborumgebung oder in einer Umgebung mit simulierten Schnittstellen zu bestehenden Systemen wie auch von Pilotlinien, wenn dies für die industrielle Forschung und insbesondere die Validierung von technologischen Grundlagen notwendig ist.  
**Illustratives Beispiel:** Das gewonnene Basiswissen wird genutzt, um die Eignung der neuartigen Materialien als Werkstoffe im Maschinenbau zu erforschen, bspw. in Bezug auf die am besten geeigneten Materialzusammensetzungen oder Herstellungsverfahren.
- Experimentelle Entwicklung:  
Erwerb, Kombination, Gestaltung und Nutzung vorhandener wissenschaftlicher, technischer, wirtschaftlicher und sonstiger einschlägiger Kenntnisse und Fertigkeiten mit dem Ziel, neue oder verbesserte Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu entwickeln. Dazu zählen zum Beispiel auch Tätigkeiten zur Konzeption, Planung und Dokumentation neuer Produkte, Verfahren und Dienstleistungen.  
Die experimentelle Entwicklung kann die Entwicklung von Prototypen, Demonstrationsmaßnahmen, Pilotprojekte sowie die Erprobung und Validierung neuer oder verbesserter Produkte, Verfahren und Dienstleistungen in einem für die realen Einsatzbedingungen repräsentativen Umfeld umfassen, wenn das Hauptziel dieser Maßnahmen darin besteht, im Wesentlichen noch nicht feststehende Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen weiter zu verbessern. Die experimentelle Entwicklung kann die Entwicklung von kommerziell nutzbaren Prototypen und Pilotprojekten einschließen, wenn es sich dabei zwangsläufig um das kommerzielle Endprodukt handelt und dessen Herstellung allein für Demonstrations- und Validierungszwecke zu teuer wäre.

Die experimentelle Entwicklung umfasst keine routinemäßigen oder regelmäßigen Änderungen an bestehenden Produkten, Produktionslinien, Produktionsverfahren, Dienstleistungen oder anderen laufenden betrieblichen Prozessen, selbst wenn diese Änderungen Verbesserungen darstellen sollten.

**Illustratives Beispiel:** Die Funktionalität der neuartigen Werkstoffe und ihr Zusammenspiel mit anderen Maschinenkomponenten werden in einer Pilotanlage getestet und dokumentiert. Sukzessive werden Anpassungen vorgenommen, um für die konkrete Anwendung optimierte Werkstoffe herzustellen.

Neben der Voraussetzung der Einordnung in die drei Kategorien werden die förderbaren Tätigkeiten in § 2 FZulG näher beschrieben und zu nicht förderbaren Tätigkeiten, wie bspw. zur weiteren Marktentwicklung eines Produkts bzw. Verfahrens (§ 2 Abs. 2 FZulG), abgegrenzt.

Während die experimentelle Entwicklung bspw. die Anwendung eines neuartigen Werkstoffs unter realitätsnahen Bedingungen testet, würde die Produktentwicklung darauf abzielen, den im Wesentlichen festgelegten Gesamtprozess (Funktionalität der neuartigen Werkstoffe und deren Zusammenspiel mit anderen Maschinenkomponenten ist nunmehr bekannt) zum reibungslosen Funktionieren zu bringen. Risiken und Unsicherheiten bezogen auf fehlendes Wissen und Erkenntnisse bestehen nicht. Regelmäßig fokussiert die Produktentwicklung auf die Marktentwicklung und beschäftigt sich mit kundenspezifischen Varianten, die auf Basis des bestehenden Prozesses oder technologischen Lösungsmöglichkeiten sind. Entsprechend würde die Produktentwicklung die Formulierung kundenspezifischer Materialzusammensetzungen umfassen, die durch den im Rahmen der experimentellen Entwicklung erarbeiteten Prozess abgebildet werden können. Umfassen Kundenanforderungen Spezifikationen oder aber Anforderungen resultierend aus Umweltbedingungen, die durch den erzielten Stand der Technik nicht abgebildet werden können, kann sich eine erneute Phase der industriellen Forschung und/oder experimentellen Entwicklung anschließen. Entscheidend ist also nicht der Einbezug von Kundenanforderungen, sondern die Frage, ob diese mit dem erzielten aktuellen Stand der Technik befriedigt werden können.

Die experimentelle Entwicklung des neuartigen Werkstoffs stellt also eine Vorstufe zum Prozess der Produktentwicklung dar.

Eine weitere Voraussetzung für förderfähige FuE-Vorhaben ist, dass diese eine unteilbare inhärente Logik besitzen, also gemäß § 2 Abs. 3 eine genau

definierte unteilbare Aufgabe ökonomischer, wissenschaftlicher oder technischer Art mit klar festgelegten Zielen Gegenstand des FuE-Vorhabens ist.

Weiter müssen FuE-Vorhaben klare Ziele und die Tätigkeiten umfassen, die zur Erreichung dieser Ziele durchzuführen sind, sowie konkrete Vorgaben, anhand derer die Ergebnisse dieser Tätigkeiten festgestellt und mit den einschlägigen Zielen verglichen werden können. Hierdurch wird sichergestellt, dass es sich um ein FuE-Vorhaben mit klarer Forschungsfrage bzw. eindeutig definierten zugrundeliegenden Hypothesen handelt, welches nachvollziehbar dokumentiert wird und somit zu übertragbaren/reproduzierbaren Ergebnissen führen kann. Nach der zuvor erläuterten Definition dürfte der im Rahmen des externen Rechnungswesens gebuchte FuE-Aufwand regelmäßig nicht vollständig erfasst sein, da hier u.U. auch Aufwand aus der Produktentwicklung erfasst wird, der aber nicht den AGVO-Definitionen entsprechen würde. Hier fehlt es regelmäßig am schöpferischen Element und ungewissen (technologischen) Ausgang, d.h. an der Generierung neuen Wissens sowie dem hiermit verbundenen Risiko. Bspw. wäre eine reine wirtschaftliche, marktbezogene Unsicherheit mit Bezug auf ein neu definiertes Produkt unzureichend.

Die Verwendung der FuE-Definition aus dem europäischen Beihilferecht ist international zwar weniger verbreitet als die FuE-Definition des Frascati-Handbuchs, tatsächlich sind sich diese jedoch sehr ähnlich und als inhaltlich weitestgehend identisch zu verstehen. Diese Auffassung hat die Kommission bei verschiedenen Anlässen vertreten und verweist im Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation explizit auf die Erläuterungen des Frascati-Handbuchs.<sup>11</sup> Die minimalen Abweichungen in den Formulierungen, bspw. „industrielle Forschung“ nach AGVO versus „angewandte Forschung“ nach Frascati-Handbuch, sind semantischer Natur und ohne nennenswerte Auswirkungen auf die praktische Auslegung der FuE-Definitionen im Förderkontext.<sup>12</sup> Es kann folglich auch mit der Nutzung der AGVO-Definition im Rahmen der Forschungszulage eine internationale Vergleichbarkeit sichergestellt sowie auf entsprechende Erfahrungen in Unternehmen und den für die Zuschussförderung zuständigen Stellen zurückgegriffen werden. Die handelsrechtliche FuE-Definition

---

<sup>11</sup> Vgl. Fußnote 5.

<sup>12</sup> Die besonderen Regelungen der AGVO zu kommerziell nutzbaren Prototypen und Pilotprojekten, deren Erstellung allein für Demonstrations- und Validierungszwecke nicht wirtschaftlich wäre, dürften aufgrund der Begrenzung der Forschungszulage auf 500.000 Euro nur untergeordnet eine Rolle spielen.

des § 255 Abs. 2a Satz 2 und 3 HGB ist für die Anwendung der Forschungszulage dagegen nicht relevant<sup>13</sup>.

### *Was bedeutet das in der Praxis für Unternehmen?*

Soweit in den Unternehmen keine Erfahrungen mit der Zuschussförderung und damit mit der Anwendung der AGVO-Definitionen bestehen, dürfte die Handhabung der FuE-Definition in der Praxis die wesentliche Herausforderung bei der Beantragung der Forschungszulage darstellen. Hierbei können die Kriterien, Erläuterungen und Beispiele im Frascati-Handbuch eine hilfreiche Orientierung bieten. Aufgrund der oben erläuterten sinnvollen Auslegung der Frascati-Definition von FuE können die Praxisbeispiele im Handbuch unproblematisch von Unternehmen verwendet werden.

Insgesamt stellen sich aus Unternehmensperspektive folgende Fragen:

- Was bedeutet die Definition der FuE-Tätigkeiten in der Praxis?
- Welche Aktivitäten sind förderfähig und wie können diese dokumentiert werden?
- Welche Prozesse müssen etabliert werden, um eine reibungslose Zusammenarbeit zwischen Steuer- und FuE-Abteilung zu garantieren?
- Für welche Forschungsprojekte wird in Zukunft welche Art von Förderung beantragt?
- Welches der verbundenen Unternehmen beantragt die Forschungszulage?
- Sind die entsprechenden Compliance-Strukturen vorhanden, um Risiken zu vermeiden bzw. aufzufangen?

Unternehmen sollten sich zunächst über ihre spezifischen Herausforderungen in Bezug auf die Einführung der Forschungszulage klarwerden. Auf dieser Basis kann ein systematischer Plan – Roadmap – zur Erarbeitung und Implementierung der für die Antragstellung notwendigen Prozesse und Strukturen ausgearbeitet werden. Zu ihrer Einführung wird die Forschungszulage demnach von den Unternehmen (überschaubare) Investitionen in Prozesse und Strukturen erfordern. Diese dürften sich schnell rentieren, wobei nicht nur die Zuflüsse aus der Zulage selbst eine Rolle spielen. Auch die möglicherweise erstmalige systematische Erfassung und Analyse eigener FuE-Prozesse und -Strukturen kann einen wertvollen Beitrag leisten, eigene

---

<sup>13</sup> Vergleichbares gilt für die steuerrechtliche FuE-Definition des § 51 Abs. 1 Nr. 2u EStG, die ohnehin nur noch historisch von Interesse ist, vgl. *Blümich/Stuhrmann EStG* § 51 Rn. 26.

FuE-Tätigkeiten zu optimieren. Sind die genannten Strukturen aufgebaut, dürfte eine erfahrungsgemäß steile Lernkurve die laufenden Antrags- und Befolgungskosten schon nach wenigen Jahren minimieren.

Um die Unternehmen auf dem Weg dahin zu unterstützen, wäre es indes wünschenswert, wenn zeitnah die Rechtsverordnung nach § 14 FZulG und eine weiterführende Kommentierung zur FuE-Definition seitens der Verwaltung veröffentlicht werden würde (Hinweise zum Antragsformular, Verordnung des Bundesministeriums für Forschung und Entwicklung (BMBF)), die sektorspezifische Beispiele aufführt, so dass sich Antragsteller entsprechend orientieren können. Hierzu bestehen international umfangreiche Erfahrungen, die aktiv einbezogen werden können. So hat bspw. Neuseeland für die erst im April 2019 eingeführte steuerliche FuE-Förderung bereits eine umfassende Kommentierung veröffentlicht, welche auf die Erfahrungen von etablierten Förderregimen wie bspw. in Australien aufbaut.

In der Praxis wird überdies zu beobachten sein, ob die angestrebte breite Anwendung der FuE-Definition Eingang in die Förderpraxis findet oder aber an ausgewählten Stellen oder Technologiefeldern die FuE-Definition über die Jahre nachgeschärft wird. Gegenwärtig wird jedoch davon ausgegangen, dass aufgrund der Begrenzung der Forschungszulage auf 500.000 Euro jährlich kein allzu großer Handlungsbedarf seitens des Zuwendungsgebers bestehen dürfte, über das Ausbilden einer landesspezifischen FuE-Definition das erforderliche Budget für die Forschungszulage zu steuern.

#### **4. Auftragsforschung**

In § 2 Abs. 4 FZulG soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Unternehmen FuE-Vorhaben nicht nur allein, sondern bspw. in Kooperation mit anderen forschenden Unternehmen oder z.B. Hochschulen durchführen (vgl. II.6.c., S. 21 f.). Von der Kooperation zu unterscheiden ist die Auftragsforschung, etwa wenn ein Unternehmen einen Forschungsauftrag an eine Universität, ein Forschungsinstitut oder ein anderes Unternehmen vergibt.

Das Thema Auftragsforschung wurde im Laufe des Gesetzgebungsprozesses stark diskutiert. Im vorliegenden Gesetzesbeschluss des Bundestages tritt die Auftragsforschung in § 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 FZulG innerhalb der ersten Variante der begünstigten FuE-Vorhaben neben die eigenbetriebliche Forschung. Dabei ist derjenige anspruchsberechtigt, der die Erbringung von Forschungs- und Entwicklungsleistung beauftragt. Gefördert wird demnach der Auftraggeber.

Vorgesehen ist eine Förderung von 60 % der Kosten, die der Auftraggeber für den Auftrag aufwendet (Auftragswert) (§ 3 Abs. 3 FZulG). Die Einschränkung erfolgt vor dem Hintergrund einer Gleichbehandlung der eigenbetrieblichen Forschung, bei der lediglich die Personalaufwendungen als förderfähiger Aufwand geltend gemacht werden können, und der Auftragsforschung, deren Auftragswert weitere Kostenkategorien umfassen kann (bspw. Verbrauchsmaterial). Die Einschätzung des Gesetzgebers, dass die Personalkosten in der Regel einen Anteil von ca. 60 % der gesamten FuE-Aufwendungen eines FuE-Vorhabens ausmachen, erscheint mit Blick auf die Praxis tauglich, auch wenn sicherlich im Einzelfall starke Abweichungen vom „Durchschnitt“ zu beobachten sind.

Aufträge dürfen laut § 2 Abs. 5 FZulG an Auftragnehmer vergeben werden, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) haben. Diese Klarstellung ist notwendig, da eine Beschränkung auf Auftragsforschung im Inland gegen die Dienstleistungsfreiheit als eine der vier Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarktes verstoßen würde.

Vor dem Hintergrund des Fachkräftemangels als auch dem Bedarf im Kontext der Digitalisierung an höchst spezialisiertem Know-how ist die Nutzung von unternehmensexternen und im Bedarfsfall auch ausländischen Ressourcen ein unbestreitbarer Vorteil gerade für den Mittelstand. Der während der Ausarbeitung des Gesetzes vollzogene Schwenk des Gesetzgebers von einer Förderung des Auftragnehmers hin zu einer Förderung des Auftraggebers ist daher begrüßenswert, sowohl aus volkswirtschaftlicher Perspektive als auch aus Sicht des deutschen Mittelstandes.

Aus einer volkswirtschaftlichen Perspektive kommt es nämlich nicht nur auf die Förderung der FuE-Tätigkeit als solche an<sup>14</sup> (Perspektive des Auftragnehmers), sondern darüber hinaus ist auch von großer Bedeutung, wohin die Ergebnisse der Forschung fließen bzw. wo sie letztlich genutzt werden (Perspektive des Auftraggebers). Dies wird im Fall der Auftragsforschung beim Auftraggeber der Fall sein, bei dem IP aufgebaut wird. Eine beim Auftraggeber ansetzende Förderung kann daher insbesondere für kleinere und mittlere Unternehmen (KMU), die bislang keine bzw. wenige FuE-Aktivitäten betreiben, ein wirksamer Hebel sein, um künftig vermehrt IP (also die konkret nutzbaren Ergebnisse von FuE) in Deutschland aufzubauen. Dies ist

---

<sup>14</sup> Auch wenn bereits die FuE-Tätigkeit die erwünschten Spillover-Effekte erzeugen kann.

auch mit der Vorgabe des § 2 Abs. 3 FZulG im Einklang, FuE-Vorhaben mit klar festgelegten Zielen zu fördern. Auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist FuE in Unternehmen letztlich immer ziel- und verwertungsorientiert.

Aus einer politischen Perspektive stärkt eine Förderung des Auftraggebers das von den aktuellen Regierungsparteien CDU/CSU und SPD im Koalitionsvertrag (2018) formulierte Ziel, den Mittelstand für Forschung zu incentivieren.<sup>15</sup> Gerade für den Mittelstand sind bspw. Auftragsforschungen an wissenschaftliche Institute oder andere Technologielieferanten ein probates Mittel, Know-how sprunghaft und kurzfristig zu erhöhen. Es ist in diesem Sinne als sehr positiv zu bewerten, dass auf eine Deckelung der Bemessungsgrundlage für Auftragsforschung verzichtet wurde und mithin der maximale jährliche Betrag der Forschungszulage von 500.000 Euro je Unternehmen ohne Diskriminierung durch eigenbetriebliche Forschung und/oder durch Auftragsforschung geltend gemacht werden kann. Bei der Auftragsforschung bedeutet dies, dass ein Auftragswert von bis zu 3.333.333 Euro förderfähig ist<sup>16</sup>.

#### *Was bedeutet das in der Praxis für Unternehmen?*

Zwar wird zuweilen das Risiko gesehen, dass bei der Förderung des Auftraggebers die Forschungszulage ggf. genutzt werden kann, um Forschungsinstitute/Universitäten im Ausland zu beauftragen. Gerade mittelständische Unternehmen, auf die die Forschungszulage zugeschnitten ist, dürften aber häufig aufgrund des höheren Koordinierungsaufwands und der geringeren Kontrollmöglichkeiten internationale Forschungspartner nicht in die engere Auswahl einbeziehen. Sofern jedoch nur im Ausland die nötigen FuE-Fähigkeiten verfügbar sind, überwiegen ohnehin, wie oben geschildert, die positiven Effekte des Know-how-Transfers nach Deutschland.

Eine Förderung beim Auftraggeber setzt insbesondere für KMU einen Anreiz, mit lokalen universitären Forschungseinrichtungen zu kooperieren. Dies ist vor dem Hintergrund der häufig starken regionalen Verwurzelung mittelständischer Unternehmen ein durchaus beachtenswerter Vorteil.

---

<sup>15</sup> CDU, CSU, SPD (2018): *Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode*, [https://www.cdu.de/system/tdf/media/dokumente/koalitionsvertrag\\_2018.pdf?file=1](https://www.cdu.de/system/tdf/media/dokumente/koalitionsvertrag_2018.pdf?file=1), 13.

<sup>16</sup> Laut § 3 Abs. 4 FZulG betragen die förderfähigen Aufwendungen 60 % des gezahlten Entgelts. Da sich die Beschränkung des § 3 Abs. 5 FZulG auf die förderfähigen Aufwendungen bezieht, berechnet sich der maximal förderfähige Auftragswert als (2 Mio. Euro)/0,6.

Im Gegensatz dazu wäre an Universitäten und entsprechende Forschungseinrichtungen vergebene Auftragsforschung bei der anfangs geplanten Förderung des Auftragnehmers nicht begünstigt gewesen. Denn diese Körperschaften des öffentlichen Rechts sind grundsätzlich nicht steuerpflichtig und hätten die Forschungszulage als Auftragnehmer somit nicht in Anspruch nehmen können.<sup>17</sup>

Insgesamt überwiegen die Argumente, die Förderung der Auftragsforschung beim Auftraggeber anzusetzen. Mit der Einführung einer zweiten Kostenkategorie, des Auftragswerts als Bemessungsgrundlage für die Auftragsforschung, analog zur Zuschussförderung, ist zudem die Praktikabilität des Instruments aus Unternehmensperspektive gewährleistet. Die Schwierigkeiten, die sich für Unternehmen aus einer auf den FuE-Personalaufwand ausgerichteten Bemessungsgrundlage bei der Auftragsforschung ergeben hätten (u.a. Notwendigkeit eines Durchprüfungsrechts beim Auftragnehmer, Datenschutz, Dokumentation), werden hierdurch vom Gesetzgeber aus dem Weg geräumt.

## **5. Anspruchsberechtigte**

Anspruchsberechtigt sind grundsätzlich alle Steuerpflichtigen im Sinne des Einkommensteuer- und des Körperschaftsteuergesetzes. Dies gilt aber nur, soweit die Steuerpflichtigen Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 EStG (Gewinneinkünfte) erzielen. Außerdem dürfen die Steuerpflichtigen nicht (bzgl. der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer) von der Steuer befreit sein.

Bei Mitunternehmerschaften soll an die Stelle des Steuerpflichtigen die Mitunternehmerschaft als Anspruchsberechtigter treten. In Konzernen ist jede einzelne Gesellschaft anspruchsberechtigt. Da die Förderhöchstsumme für

---

<sup>17</sup> Auch wenn eine Hochschule bezahlte Auftragsforschung als Auftragnehmer durchführt, liegt zwar grundsätzlich ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG), es greift aber die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG. Diese gilt für Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, soweit die Tätigkeit nicht auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug gerichtet ist. Im Übrigen ist Auftragsforschung i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG laut § 3 Nr. 30 GewStG auch gewerbesteuerfrei. Daneben ist die Umsatzgrenze i.H.v. 35.000 Euro zu beachten, unterhalb der ein Betrieb gewerblicher Art im Regelfall nicht anzunehmen ist (R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015).

alle verbundenen Unternehmen insgesamt gewährt wird, stellt sich innerhalb von Konzernen die o.g. Frage, welches Konzernunternehmen die Forschungszulage in Anspruch nimmt (vgl. dazu auch II.6.b. Vermeidung von Steuergestaltung mit verbundenen Unternehmen, S. 19 f.).

Wie unter II.4. erläutert, sind Universitäten und universitäre Forschungseinrichtungen grundsätzlich nicht steuerpflichtig und damit nicht für die Förderung der eigenbetrieblichen Forschung anspruchsberechtigt. Sie können aber mittelbar als Auftragnehmer von der Förderung der Auftragsforschung beim Auftraggeber profitieren. Daneben weist die Gesetzesbegründung darauf hin, dass diese Einrichtungen insoweit auch selbst anspruchsberechtigt sein können, wenn das begünstigte FuE-Vorhaben z.B. in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, einem nicht steuerbefreiten Betrieb gewerblicher Art oder einer durch Ausgründung oder Ausgliederung entstandenen steuerpflichtigen, rechtlich selbständigen Einheit durchgeführt wird.

Privatrechtlich organisierte und daher steuerpflichtige Unternehmen im öffentlichen Eigentum sind zulagenberechtigt, sofern kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb vorliegt. Bei Unternehmen wie z.B. Stadtwerken, Wasserversorgern oder (privatrechtlichen) Entsorgungsunternehmen (keine hoheitliche Tätigkeit) ist durchaus denkbar, dass förderfähige FuE-Vorhaben durchgeführt werden, wenn z.B. ein Versorger im Bereich der Digitalisierung neue Geschäftsmodelle entwickelt bzw. bisherige Geschäftsmodelle optimiert; entsprechende FuE-Vorhaben gibt es ebenfalls in der Entsorgungswirtschaft im Zusammenhang mit der Optimierung der Ressourcen (Abfall und Abwasser).

## 6. Bemessungsgrundlage

### a. Einbezug lohnsteuerpflichtiger Bruttolöhne bis Höchstbetrag

Die förderfähige Bemessungsgrundlage soll nach § 3 Abs. 1 FZulG grundsätzlich bestimmte Löhne und Gehälter umfassen. Für Eigenleistungen von Einzelunternehmern und Tätigkeitsvergütungen (Sondervergütungen) von Gesellschaftern einer Mitunternehmerschaft gilt die Sonderregelung des § 3 Abs. 3 FZulG. Die Voraussetzungen für den Einbezug der Arbeitslöhne, Eigenleistungen oder Sondervergütungen in die Bemessungsgrundlage sind:

- Der Arbeitslohn unterliegt grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug (§ 3 Abs. 1 Satz 1 FZulG) oder es liegen Eigenleistungen bzw. Sondervergütungen vor (§ 3 Abs. 3 FZulG).

In die Bemessungsgrundlage werden dem Grunde und der Höhe nach die dem Lohnsteuerabzug nach § 38 Abs. 1 EStG unterliegenden Arbeitslöhne einbezogen. Steuerfrei gezahlte Vergütungen oder steuerfreie Sachbezüge sollen, laut Gesetzesbegründung aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung, nicht einbezogen werden. Nach § 3 Abs. 2 FZulG zählen zu den förderfähigen Aufwendungen auch tatsächlich geleistete Löhne, für die aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen keine Lohnsteuerpflicht besteht.<sup>18</sup> Diese Regelung soll sog. Grenzgänger erfassen, die in Deutschland bei einem inländischen Arbeitgeber beschäftigt sind und von diesem ihren Arbeitslohn beziehen, die aber nicht in Deutschland, sondern in ihrem steuerlichen Ansässigkeitsstaat betreut werden.

Da eine ursprünglich vorgesehene pauschalierte Einbeziehung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge zu Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung in die Bemessungsgrundlage laut AGVO bei Beihilfen nicht möglich ist, sind laut Gesetzesbeschluss nun, zusätzlich zu den Bruttolöhnen, die tatsächlich angefallenen Aufwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers nach § 3 Nummer 62 des EstG förderfähig (§ 3 Abs. 1 FZulG). Hierbei handelt es sich um eine beihilfenbedingte Änderung, welche die Ermittlung der Bemessungsgrundlage leider aufwändiger und fehleranfälliger macht.

Grundsätzlich soll auch der Arbeitslohn eines Gesellschafters bzw. Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft nach § 3 Abs. 1 Satz 3 FZulG förderfähig sein, sofern dieser laut Gesetzesbegründung einem Fremd-

---

<sup>18</sup> Dies gilt jedoch nur, wenn das Besteuerungsrecht nach einem DBA einem EU/EWR-Staat oder der Schweiz zusteht.

vergleich standhält. Übersteigt der vereinbarte Arbeitslohn eine fremdübliche Vergütung, wäre der übersteigende Teil demnach als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren und damit kein Arbeitslohn.

Nach § 3 Abs. 3 FZulG gilt für Sondervergütungen bei Mitunternehmerschaften eine pauschale Förderung, wobei ein maximaler Stundensatz von 40 Euro und maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche angewendet wird. Aufgrund des pauschalen Stundensatzes erübrigt sich ein Fremdvergleich. Als weitere Voraussetzung wird aber gefordert, dass der FuE-Tätigkeit eine Vereinbarung zugrunde liegt, die zivilrechtlich wirksam, ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt wird. Außerdem soll die Vereinbarung so eindeutig und klar abgefasst sein, dass die Vergütung, die bei den Gesellschaftern als Sondervergütung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 EStG zu erfassen ist, von anderen Tätigkeitsvergütungen im Dienste der Gesellschaft abgegrenzt werden kann.

Bei Einzelunternehmern sollen pro förderfähige FuE-Arbeitsstunde ebenfalls 40 Euro als förderfähige Aufwendungen angesetzt werden, auch hier gilt ein Deckel von 40 Arbeitsstunden pro Woche.

Der pauschale Stundensatz wurde erst kurz vor Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens von 30 auf 40 Euro erhöht und damit näher an eine realitätsgerechte und sinnvolle Relation im Vergleich zu den über § 3 Abs. 1 Satz 1 FZulG geförderten Angestellten und Anteilseignern von Kapitalgesellschaften herangeführt. Im Rahmen der Evaluierung des FZulG sollte geprüft werden, ob hier künftig weitere Anpassungen möglich sind.

Des Weiteren ist abzuwarten und zu prüfen, inwiefern die nach § 3 Abs. 3 vorgesehene Förderung von Einzelunternehmern bzw. Mitunternehmerschaften überhaupt in Anspruch genommen wird bzw. werden kann. Abweichend von den anderen Regelungen des FZulG findet auf förderfähige Aufwendungen im Sinne des § 3 Abs. 3 nämlich nicht die AGVO, sondern die De-minimis-Verordnung Anwendung (§ 9 Abs. 5). Diese sieht einen maximalen Gesamtbetrag an gewährten De-minimis-Beihilfen von 200.000 Euro innerhalb von drei Jahren vor.

Da vor allem große, aber auch kleine Unternehmen häufig Schwierigkeiten haben, den Überblick über die oft (auch unbewusst) gewährten De-minimis-Beihilfen zu behalten, besteht an dieser Stelle ein nicht zu unterschätzendes Compliance-Risiko für Unternehmen (s. zur Problematik der oft schwer erkennbaren De-Minimes-Beihilfen auch II.7. Höhe Forschungszulage und Kumulierung mit anderen Förderungen, S. 22 ff.).

- Der Arbeitnehmer bzw. der Einzelunternehmer oder der Gesellschafter eine Mitunternehmerschaft ist in einem förderfähigen FuE-Vorhaben beschäftigt (§ 3 Abs. 1, 3 FZulG).

Hierbei ist nicht ausreichend, dass es sich um einen Mitarbeiter einer FuE-Abteilung handelt. Vielmehr muss der Arbeitnehmer an einem konkreten förderfähigen FuE-Vorhaben arbeiten. Dementsprechend fließt auch nur der Teil des Arbeitslohns, der einer Tätigkeit auf dem begünstigten FuE-Vorhaben entspricht, in die Bemessungsgrundlage ein. Der Anspruchsberechtigte soll laut Gesetzesbegründung den Nachweis hierüber anhand geeigneter Unterlagen erbringen. Zu erwarten ist, dass eine vergleichbare Dokumentation analog zu geförderten Zuschussprojekten notwendig sein wird. Hier müssen die auf den FuE-Projekten eingesetzten Mitarbeiter Stundenzettel führen, anhand derer man nachvollziehen kann, wie viel Zeit der einzelne Mitarbeiter – in Abgrenzung zu seiner Gesamtarbeitszeit – auf dem FuE-Projekt verbraucht hat.

Die Höhe der nach § 3 Abs. 1–4 FZulG einzubeziehenden Aufwendungen ist je Wirtschaftsjahr und Unternehmen nach § 3 Abs. 5 FZulG auf höchstens 2 Mio. Euro begrenzt.

*Was bedeutet das in der Praxis für Unternehmen?*

Unternehmen müssen bei FuE-Vorhaben ein genaues Monitoring des eingesetzten Personals sowie der Personalkosten betreiben. Das Personal muss direkt in dem förderfähigen FuE-Vorhaben beschäftigt sein und einen aktiven Mehrwert zum Forschungsvorhaben leisten. Hierbei müssen die geleisteten Stunden, die auf das zu fördernde Forschungsvorhaben gebucht werden, nachgehalten werden. Zu beachten ist, dass eine reine Anstellung eines Mitarbeiters in der FuE-Abteilung eines Unternehmens nicht ausreicht, damit die respektiven Lohnkosten im Rahmen des Förderantrages als förderfähig angesetzt werden können.

## **b. Vermeidung von Steuergestaltung mit verbundenen Unternehmen**

Um Steuergestaltungen zur Erlangung eines höheren Fördervolumens zu vermeiden, sollen verbundene Unternehmen die Bemessungsgrundlage von 2 Mio. Euro nur einmal insgesamt in Anspruch nehmen können, § 3 Abs. 6 FZulG. Die Definition der verbundenen Unternehmen soll sich nach § 15 AktG richten. Nach § 15 AktG gelten als verbundene Unternehmen:

- In Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen (Mehrheit der Anteile) und mit Mehrheit beteiligte Unternehmen (Mehrheit der Stimmrechte) (§ 16 AktG),
- abhängige und herrschende Unternehmen (§ 17 AktG),
- Konzernunternehmen (§ 18 AktG),
- wechselseitig beteiligte Unternehmen (§ 19 AktG) oder
- Unternehmen, die Vertragsteile eines Unternehmensvertrags (insbesondere Gewinnabführungsvertrag) sind (§§ 291, 292 AktG).

Ob verbundene Unternehmen vorliegen, bestimmt sich nach den Definitionen der §§ 15–19 des Aktiengesetzes, unabhängig von der Rechtsform der Unternehmen. Es kommen also nicht nur Aktiengesellschaften, sondern auch andere Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und sogar natürliche Personen als verbundene Unternehmen in Betracht<sup>19</sup>. Eine Mehrheitsbeteiligung kann nach § 16 Abs. 1 AktG eine Anteils- oder Stimmenmehrheit sein. Bei Personengesellschaften ist laut Gesetzesbegründung die Stimmenmehrheit dagegen nicht relevant, weil die Gesellschafter bei Personengesellschaften zusammenwirken müssen, wenn die Gesellschaft nach dem gesetzlichen Leitbild der Einstimmigkeit geführt wird.

Für bestimmte Gemeinschaftsunternehmen (z.B. Joint Venture mit einem Beteiligungsverhältnis von 50:50) könnte sich als problematisch erweisen, dass diese als mehrfach abhängige Unternehmen eingestuft werden<sup>20</sup>. Dies hätte zur Folge, dass die Anteilseigner am Gemeinschaftsunternehmen für die Zwecke der Forschungszulage als verbundene Unternehmen zu betrachten wären. Die dem Gemeinschaftsunternehmen gewährte Forschungszulage würde in diesen Fällen beiden Anteilseignern und damit insgesamt doppelt auf den Höchstbetrag angerechnet. Hier sollte in Zukunft überlegt werden, die Gemeinschaftsunternehmen mit den Kooperationsvorhaben (vgl. II.6.c., S. 21 f.) gleichzustellen, bei denen jeder Anteilseigner einzeln den Förderhöchstbetrag in Anspruch nehmen kann.

Insgesamt wird mit dem Verweis auf das Aktiengesetz jedoch eine lang etablierte, wenn auch im Detail komplexe Definition von verbundenen Unter-

---

<sup>19</sup> Vgl. *Grigoleit/Grigoleit* AktG § 15, insbesondere Rn. 6, 17, 19.

<sup>20</sup> Vgl. MünchKommAktG/Bayer, § 17 AktG Rn. 77 ff. sowie *Emmerich*, in *Emmerich/Habersack* (Hrsg.), Aktien- und GmbH-Konzernrecht, § 17 AktG Rn. 28.

nehmen verwendet, die in der Praxis für die Zwecke der Forschungszulage aber handhabbar sein sollte.

Zu begrüßen ist, dass somit bei verbundenen Unternehmen nicht auf die bekannte KMU-Prüfung gemäß der KMU-Definition zurückgegriffen wird.<sup>21</sup> Nach der KMU-Definition gelten Unternehmen auch als verbunden, wenn diese durch eine natürliche Person oder eine gemeinsam handelnde Gruppe natürlicher Personen miteinander verbunden sind, sofern diese Unternehmen ganz oder teilweise in demselben Markt oder in benachbarten Märkten tätig sind. Als benachbarter Markt gilt der Markt für ein Produkt oder eine Dienstleistung, der dem betreffenden Markt unmittelbar vor- oder nachgeschaltet ist (Art. 3 Abs. 3 der KMU-Definition). Die genaue Analyse, ob ein verbundenes Unternehmen nach KMU-Definition vorliegt, wäre in der Praxis unter Berücksichtigung von personellen Verflechtungen sehr aufwändig geworden.

*Was bedeutet das in der Praxis für Unternehmen?*

Bevor ein Unternehmen einen Antrag auf Förderung stellt, muss geprüft werden, ob es nach den zuvor genannten Definitionen (§ 15 AktG) als verbundenes Unternehmen gilt. Falls eine Verbindung durch eine Aktiengesellschaft, Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft besteht, ist ein Monitoring einzurichten oder eine eindeutige Regelung in der Unternehmensgruppe zu treffen – beispielsweise indem nur ein Unternehmen einen Antrag, aber auf die maximale Summe, stellt. Alternativ können auch mehrere verbundene Unternehmen einen Antrag stellen, aber dann ist zwingend darauf zu achten, dass die kumulierte beantragte Förderung, ggf. unter Berücksichtigung von ergänzender Auftragsforschung, 500.000 Euro nicht übersteigt. Dies erfordert genaue Absprachen und Koordinierungen in Unternehmensverbänden.

### **c. Bestimmung des Höchstbetrags bei Kooperationsvorhaben**

Wird ein begünstigtes FuE-Vorhaben als Kooperationsvorhaben im Sinne des § 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 FZulG durchgeführt, soll jeder Kooperationspartner die maximale Förderung jeweils in Höhe von 500.000 Euro für sich in Anspruch nehmen können, wenn der jeweilige Kooperationspartner nach § 1 FZulG anspruchsberechtigt ist und soweit es sich bei den anspruchsberechtigten Unternehmen um ein Unternehmen handelt, das nach § 1 FZulG anspruchsberechtigt ist und soweit es sich bei den anspruchsberechtigten Unternehmen um ein Unternehmen handelt, das nach § 1 FZulG anspruchsberechtigt ist und soweit es sich bei den anspruchsberechtigten Unternehmen um ein Unternehmen handelt, das nach § 1 FZulG anspruchsberechtigt ist.

---

<sup>21</sup> „Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen“, Art. 3.

berechtigten Kooperationspartnern nicht um verbundene Unternehmen im Sinne des § 3 Abs. 6 FZulG handelt, § 3 Abs. 7 FZulG.

Ist der Kooperationspartner eine steuerbefreite Einrichtung, soll nur der beim steuerpflichtigen Unternehmen anfallende förderfähige Aufwand nach § 3 FZulG zu begünstigen sein. Das macht laut Gesetzesbegründung die Aufnahme einer eindeutigen Regelung in den jeweiligen Kooperationsvereinbarungen erforderlich, insbesondere im Hinblick auf Einsatz, Zuordnung und Bezahlung der eingesetzten Arbeitskräfte.

Begrüßenswert ist, dass mit der Förderung des Auftraggebers ein Anreiz für KMU entsteht, vermehrt mit lokalen steuerbefreiten Forschungseinrichtungen zusammenzuarbeiten, sodass auch Letztere indirekt von der Forschungsförderung profitieren können (vgl. Kapitel II.4. Auftragsforschung, S. 12).

*Was bedeutet das in der Praxis für Unternehmen?*

Unternehmen müssen bei FuE-Kooperationsvorhaben darauf achten, dass in die vertragliche Kooperationsvereinbarung eine klar definierte Regelung im Hinblick auf Einsatz, Zuordnung und Bezahlung der eingesetzten Arbeitskräfte aufgenommen wird. Nur so ist eine ordnungsgemäße Abrechnung nach Projektende möglich.

## **7. Höhe Forschungszulage und Kumulierung mit anderen Förderungen**

Gemäß § 4 Abs. 1 FZulG beträgt die Forschungszulage 25 % der nach § 3 FZulG förderfähigen Aufwendungen. Die über § 12 FZulG mit Ausnahme des § 163 AO (Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen) angeordnete Anwendung der Abgabenordnung besagt laut Gesetzesbegründung, dass die Finanzverwaltung keinen Ermessensspielraum bei der Festsetzung der Höhe der Forschungszulage hat (vgl. II.8. Antrags- und Festsetzungsverfahren, S. 25 f.).

Nach § 7 FZulG kann die Forschungszulage neben anderen Förderungen bzw. staatlichen Beihilfen für das begünstigte FuE-Vorhaben grundsätzlich gewährt werden (Abs. 1). Allerdings gilt nach Abs. 2 ein Kumulierungsver-

bot, das auch explizit Förderungen aus Unionsmitteln einschließt<sup>22</sup>. Demnach dürfen förderfähige Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, soweit diese bereits im Rahmen anderer Förderungen geltend gemacht wurden oder werden. Die Vermeidung einer Doppelförderung wird demnach im Rahmen der Beantragung bzw. Bewilligung der Forschungszulage gewährleistet. Dies scheint auch sachgerecht, da die Fördermittel der Zuschussförderung ex ante beantragt werden, die Forschungszulage dagegen ex post zu beantragen ist. Die zur Vermeidung einer Doppelförderung notwendigen Informationen liegen dem Antragsteller bei Beantragung der Forschungszulage daher vor. Folgerichtig wird in diesem Zusammenhang vom Antragsteller verlangt, dass er bei der Beantragung der Forschungszulage alle Informationen über andere erhaltene Fördermittel transparent bereitstellen muss.

Aus diesem Vorgehen folgt in der Praxis, dass der Anspruchsberechtigte sich pro FuE-Vorhaben für eine Förderform entscheiden muss.<sup>23</sup> Eine Forschungszulage würde dann in der Praxis nur für solche Vorhaben beantragt, für die kein Zuschuss eingeworben wurde. Eine Ausnahme hiervon könnte dann vorgenommen werden, wenn sich das FuE-Vorhaben in mehrere Teilprojekte gliedern ließe. Sofern nur einzelne Teilprojekte durch die Zuschussförderung gefördert werden, könnte für die anderen Teilprojekte eine Forschungszulage eingeworben werden.

Bzgl. der maximalen Summe der für ein FuE-Vorhaben gewährten staatlichen Beihilfen inklusive der Forschungszulage gilt der Schwellenwert für

---

<sup>22</sup> Die Definition einer staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV bezieht sich auf durch Mitgliedstaaten gewährte Maßnahmen. Förderungen seitens der EU gelten daher per beihilferechtlicher Definition nicht als staatliche Beihilfen und werden aus diesem Grund explizit mit in das Kumulierungsverbot einbezogen.

<sup>23</sup> Personalkosten sind ein wesentlicher Bestandteil von FuE-Vorhaben. Es ist aus Praxissicht nicht zu vermuten, dass ein nicht rückzahlbarer Zuschuss nur für verbleibende Materialkosten, Afa, Reisekosten etc. eines Vorhabens (unter dem FZulG nicht förderfähige Kostenkategorien) beantragt werden würde. Wohl könnte der Zuwendungsgeber (die Zuschussförderung betreffend) verlangen, dass die Forschungszulage vorrangig in Anspruch zu nehmen ist. Entsprechend sollten Antragsteller in der Praxis einen Nachweis vorhalten, der dokumentiert, wie die Forschungszulage bereits ausgeschöpft bzw. vielmehr verplant wurde. Hier ist auf die Entwicklung der Förderpraxis zu achten. In jedem Fall ist es nicht der Wille des Gesetzgebers, die Zuschussförderung durch die Forschungszulage zu ersetzen bzw. zu entlasten.

experimentelle Entwicklung nach Art. 4 Abs. 1 Buchstabe i) iii) AGVO von 15 Mio. Euro pro Unternehmen. Angesichts des notwendigen Monitorings zur Vermeidung des Überschreitens der maximalen Förderung in der Unternehmensgruppe als auch einer Doppelförderung auf Vorhabensebene wird die Beachtung des einzuhaltenden Schwellenwerts für die Unternehmen voraussichtlich ohne großen Aufwand gut machbar sein.

Vor einer signifikanten Herausforderung in Hinblick auf Kumulierung stehen hingegen Einzelunternehmer und Mitunternehmerschaften, deren Förderung unter die De-Minimis-Verordnung fällt (§ 9 Abs. 5 FZulG). Diese müssen genau monitoren und bei Antragstellung auf Forschungszulage schriftlich darlegen, welche De-Minimis-Beihilfen sie erhalten (haben), und somit belegen, dass die zulässige Höchstgrenze von 200.000 Euro innerhalb von drei Jahren nicht überschritten wird. Die Krux des Monitorings von De-Minimis-Beihilfen für Unternehmen liegt in der Natur der Beihilfen, welche oft so klein und unscheinbar sein können, dass sie entweder nicht als solche wahrgenommen werden oder beim Monitoring „unter den Tisch fallen“.

So sind zum Beispiel Förderungen von KMUs wie der Erlass von Teilnahmegebühren bei Messen oder die Förderung von Energieeffizienzmaßnahmen im Betrieb oft als De-Minimis-Förderung ausgestaltet. Aber auch kommunale Förderungen, wie zum Beispiel die vergünstigte Zurverfügungstellung von Büros, der kostenlose Zugang zu Spezialequipment oder auch der (Teil-)Erlass von Anschlusskosten bei einer Betriebsstättenerweiterung, sind oft De-Minimis-Förderung. Diese Förderungen werden insbesondere von jungen innovativen Unternehmen und Einzelunternehmern in Anspruch genommen. Wenn nun auch die Bemessungsgrundlage der förderfähigen Personalkosten der Forschungszulage beim De-Minimis-Schwellenwert berücksichtigt wird, kann dieser noch schneller erreicht werden. Gerade junge Unternehmen und Einzelunternehmer haben oft noch nicht das Wissen und die Strukturen, entsprechende Beihilfevorgaben zu überwachen, und laufen deshalb Gefahr, sich nicht regelkonform zu verhalten, was zu strafrechtlichen Konsequenzen führen kann.

*Was bedeutet das in der Praxis für Unternehmen?*

Unternehmen sehen sich mit der Anforderung konfrontiert, ein zentrales Fördermittel-Monitoring, wenn nicht -Controlling einzuführen. Zumindest bedarf es aber einer gut definierten und funktionierenden Schnittstelle zwischen Steuerabteilung und FuE-Bereich.

Insbesondere in Bezug auf De-Minimis-Beihilfen ist von jedem Einzelunternehmer/jeder Mitunternehmerschaft individuell abzuwägen, ob das Risiko einer Beantragung auf Basis der existierenden Monitoring-Strukturen eingegangen werden kann und sollte oder nicht.

## 8. Antrags- und Festsetzungsverfahren

Die Forschungszulage soll gemäß § 5 Abs. 1 FZulG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz und über die amtlich bestimmte Schnittstelle bei dem für die Besteuerung des Einkommens zuständigen Finanzamt bzw. bei dem Finanzamt, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständig ist, beantragt werden.

Nach § 5 Abs. 3 FZulG soll der Antrag auch eine Bescheinigung nach § 6 FZulG umfassen, die bestätigt, dass es sich bei den FuE-Vorhaben um Tätigkeiten i.S.d. § 2 FZulG handelt. Es steht dem Antragsteller frei, den Antrag auf die Bescheinigung vor der Durchführung des FuE-Vorhabens, während der Durchführung oder eben jährlich im Nachhinein zu stellen.

Anders, als in der öffentlichen Diskussion gelegentlich der Eindruck erweckt wurde, ist die Bescheinigung nach § 6 FZulG keine Voraussetzung für den Rechtsanspruch auf Forschungszulage. Vielmehr entsteht der Anspruch auf Forschungszulage, sobald der Tatbestand (begünstigte FuE-Tätigkeit) verwirklicht ist. Dies wird durch § 4 Satz 2 FZulG ausdrücklich festgelegt: *„Der Anspruch auf Forschungszulage entsteht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen ... entstanden sind“*.

Dies ist auch international eine typische Eigenschaft von steuerlichen FuE-Fördersystemen (z.B. in Frankreich, Österreich, UK, ...). Der Geförderte kann anhand der im Gesetz festgelegten Kriterien im Vorhinein erkennen, ob er dem Grunde nach anspruchsberechtigt ist. Die Bescheinigung dient rein verwaltungsintern der Herauslösung der Prüfung der Einhaltung der FuE-Definition aus der Finanzverwaltung in die Zuständigkeit einer erfahrenen Stelle. Die Erfahrungen z.B. in Österreich und Frankreich lehren, dass die Unternehmen die steuerliche Förderung nahezu ausschließlich im Nachhinein beantragen, da sie die Flexibilität schätzen und auf die FuE-Definitionen vertrauen können.

Laut § 6 Abs. 3 ist die erste Bescheinigung für den Antragsteller gebührenfrei, für weitere Anträge auf Bescheinigungen für dasselbe Wirtschaftsjahr können Gebühren anfallen. Da alle in einem Wirtschaftsjahr vorgenom-

menen FuE-Vorhaben innerhalb einer Bescheinigung aufgeführt und mittels eines Antrags eingereicht werden können, dürften mit gut organisierten Monitoring- und Antragsprozessen keine zusätzlichen Kosten für Unternehmen anfallen. Entscheidend wird diesbezüglich im Endeffekt die Höhe der Gebühren sein, welche noch per Verordnung festzusetzen ist.

Die Bescheinigung soll laut Gesetzesbegründung Grundlagenbescheid i.S.d. §§ 171 und 175 AO für die Festsetzung der Forschungszulage sein. § 14 Abs. 1 FZulG sieht vor, dass das BMBF die Stelle(n), die die Bescheinigung auszustellen hat/haben, im Rahmen einer Rechtsverordnung bestimmen sowie Verfahrensvorschriften, insbesondere zur inhaltlichen Beurteilung der FuE-Vorhaben, erlassen kann.

Dieser Verordnungsermächtigung wird offenbar eine hohe Bedeutung beigegeben, da das BMBF sowohl das Einvernehmen des BMF und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (BMWi) als auch die Zustimmung des Bundesrates einzuholen hat. Und in der Tat liegt der Gesetzgeber mit dieser Einschätzung nicht falsch. Denn wie in Kapitel II.2. (S. 4 f.) dargelegt, adressieren die in der Verordnung vorgesehenen Vorschriften zur inhaltlichen Beurteilung der FuE-Vorhaben den praxisrelevanten Kernbereich der Entscheidungskriterien, ob ein konkretes Vorhaben begünstigt ist oder nicht.

Es liegt dementsprechend auf der Hand, dass auch die gleichfalls in der Verordnung geplante Bestimmung der für die inhaltliche Beurteilung der FuE-Vorhaben zuständigen Stelle für den reibungslosen Ablauf des Beantragungsverfahrens entscheidend ist. Denn mit der in § 5 Abs. 3 i.V.m. § 6 FZulG vorgesehenen Bescheinigung wird bewusst ein sehr wesentlicher Prüfschritt aus dem Verantwortungsbereich der Finanzverwaltung herausgenommen. Andernfalls müsste die Finanzverwaltung bisher nicht vorhandene Kompetenzen aufbauen und womöglich sogar Ingenieure oder Naturwissenschaftler einstellen, wie dies z.B. in Kanada seit langem üblich ist.

Stattdessen wird voraussichtlich auf personelle Kapazitäten zurückgegriffen, die im Rahmen der Projektförderung über entsprechende Expertise verfügen. Diese kann über die Bescheinigung das Vorliegen von begünstigten FuE-Vorhaben dem Grunde nach bestätigen, während der Finanzverwaltung die Prüfung sonstiger Voraussetzungen und ggf. die Prüfung der begünstigten FuE-Aufwendungen der Höhe nach obliegt.

Es gilt die Balance zu finden zwischen regionaler Nähe, sektoraler Expertise, konkreter Auslegung der Definition und Verwaltungsaufwand, bspw. wenn ein Antragsteller mit mehreren sektoral spezialisierten Bescheinigungsstel-

len interagieren muss. Noch unklar ist, welche Stelle(n) die Bescheinigungen letztlich ausstellt/ausstellen. Hier sind mehrere Ansätze denkbar: Die Bundesländer verfügen in Förderbanken, Projektträgern und den Ministerialverwaltungen über zahlreiche Stellen, die über qualifiziertes Personal mit entsprechenden Erfahrungen in der Anwendung der im steuerlichen Bereich bisher unbekanntem FuE-Definitionen verfügen. Diese bewerten bereits heute schon FuE-Anträge auf Basis der beihilferechtlichen Vorgaben. Diese Praxis kann demnach direkt übertragen werden. Sofern die Bescheinigungen nicht auf Landesebene, sondern von einer zentralen Stelle ausgestellt werden sollen, könnte dies z.B. auch von einem oder mehreren erfahrenen Projektträgern (ggf. Aufgabenverteilung nach Themen und Sektoren wie auch heute für die Zuschussförderung üblich) vorgenommen werden.

Aufgrund der Bedeutung der Stelle für das Verfahren sollte diese möglichst frühzeitig bestimmt werden. Es wird erwartet und wäre wünschenswert, dass die Verordnung des BMBF baldmöglichst veröffentlicht wird, spätestens nach der erwarteten Zustimmung des Bundesrats Ende November.

„Nur“ mit Zustimmung des Bundesrats kann dagegen das BMF per Rechtsverordnung Details des Antragsverfahrens regeln, bei denen es um die Sicherung des Steueraufkommens und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung geht.

Der Antrag auf die Gewährung der Forschungszulage soll nach § 5 Abs. 2 FZulG die für die Festsetzung der Forschungszulage erforderlichen Angaben zu den FuE-Vorhaben und den zugehörigen Aufwendungen umfassen und diese so genau bezeichnen, dass eine Überprüfung möglich ist. Außerdem soll der Antrag nach § 5 Abs. 1 unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen vom Arbeitnehmer bezogen wurden oder die nach § 3 Abs. 3 und 4 förderfähigen Aufwendungen entstanden sind, gestellt werden können. Die Forschungszulage soll nicht bezogen auf ein (gesamtes) FuE-Vorhaben gewährt werden, sondern es soll abschnittsweise auf die jeweils in einem Wirtschaftsjahr durchgeführten begünstigten Tätigkeiten abgestellt werden.

Dementsprechend sieht § 10 FZulG vor, dass die Forschungszulage nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem das FuE-Vorhaben durchgeführt wurde, festgesetzt und bei der nächsten Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer vollständig auf die festgesetzte Steuer angerechnet werden soll. Dazu wurde im Einkommensteuergesetz eine entsprechende Ergänzung vorgenommen (§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG). Übersteigt die anzurechnende Forschungszulage die Steuerschuld, wird sie ausgezahlt. Bei Projekten mit

einer längeren Laufzeit über mehr als ein Jahr kann dieser Prozess in einem jährlichen Turnus erfolgen.

Bezüglich der weiteren Ausgestaltung des Verfahrens sollen nach § 12 FZulG die Vorschriften der AO zu Steuervergünstigungen (bis auf diejenigen zu Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO) entsprechend anwendbar und bei öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten der Finanzrechtsweg gegeben sein. Demgemäß soll der Antrag innerhalb der Festsetzungsfristen der Abgabenordnung und damit innerhalb von vier Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch entstanden ist, gestellt werden können.

Sollte ein Forschungszulagenbescheid aufgehoben oder zuungunsten des Anspruchsberechtigten geändert werden, wäre nach § 11 FZulG die Rückzahlung gem. §§ 238 und 239 AO zu verzinsen.

§ 13 FZulG verweist auf die Strafvorschriften der Abgabenordnung zur Steuerrückziehung (u.a. § 370 Abs. 1–4 AO). Abgesehen von der generell strafrechtlich verfolgten vorsätzlichen Steuerverkürzung wird ausweislich des § 378 AO auch bereits die leichtfertige Steuerverkürzung mit empfindlichen Bußgeldern bedroht. Gemäß § 378 AO kann die Bußgeld- und Strafsachenstelle der Finanzämter in solchen Fällen ein Bußgeld von bis zu 50.000 Euro aussprechen.

#### *Was bedeutet das in der Praxis für Unternehmen?*

Antragstellende Unternehmen können darauf vertrauen, dass sie die Forschungszulage für ihre FuE-Aktivitäten erhalten, sofern diese den im Gesetz (und ggf. der Verordnung und einem BMF-Schreiben) beschriebenen Kriterien entsprechen. Diese werden bereits im Rahmen der Zuschussförderung verwendet und sind vielen Unternehmen daher bekannt und ihre Anwendung ist eingespielt. Dies dürfte in der Praxis dazu führen, dass die Bescheinigung nach § 6 FZulG i.d.R. nach Durchführung eines FuE-Vorhabens eingeholt wird. Eine solch flexible Handhabung stellt letztlich auch einen der Hauptvorteile der steuerlichen FuE-Förderung dar.

## 9. Ertragssteuerliche Behandlung der Zulage

Die Forschungszulage gehört nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen, da sie im Falle einer Auszahlung der Zulage bei geringerer Steuerschuld eine Steuererstattung darstellt. Da Steuererstattungen nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen gehören, ist eine gesonderte Regelung diesbezüglich im FZulG nach den beihilferechtlich bedingten Änderungen nicht länger notwendig und wurde aus dem Regierungsentwurf gestrichen.

## 10. Einordnung im internationalen Kontext

Im Vergleich zu den Förderregimen im Ausland scheint die Einführung der steuerlichen FuE-Förderung aufgrund der Deckelung bei max. 500.000 Euro insbesondere für größere Unternehmen nicht besonders attraktiv. Diese Sichtweise greift unseres Erachtens jedoch etwas zu kurz.

Zum einen ist hervorzuheben, dass das FZulG ein Zulagenmodell vorsieht und damit auch bei geringeren oder nicht vorliegenden zu versteuernden Gewinnen greift.

Zum anderen darf in der Diskussion nicht vergessen werden, dass Deutschland weltweit eines der attraktivsten Systeme der Zuschussförderung für die Durchführung von FuE-Projekten anbietet. Im Jahr 2019 plant der Bund Ausgaben von 8,2 Mrd. Euro für die Förderung von FuE-Projekten in Deutschland.<sup>24</sup> In vielen anderen Ländern ist eine vergleichbare Förderung nicht oder nur in einem sehr geringen Umfang vorhanden. Die Forschungszulage ist derart ausgestaltet, dass sie unter Beachtung der Regeln zur Kumulierung (vgl. II.7., S. 22 f.) ergänzend zur Zuschussförderung in Anspruch genommen werden kann.

Auch werden insbesondere heute (noch) nicht sehr forschungsintensive Unternehmen, die bisher wenig oder keine Erfahrungen mit öffentlicher Forschungsförderung haben, einen deutlichen Effekt spüren.

Des Weiteren kann der Fördervorteil, bezogen auf ein FuE-Vorhaben, durchaus sehr signifikant sein. Erstreckt sich ein umfangreiches FuE-Vorhaben zum Beispiel über drei Jahre, ergibt sich, bezogen auf das FuE-Vorhaben, eine Förderung i.H.v. bis zu 1.500.000 Euro. Verglichen mit der absoluten

---

<sup>24</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, abrufbar unter: <https://www.bundeshaushalt.de/#/2019/soll/ausgaben/funktion/165.html>.

Fördersumme pro Vorhaben im Rahmen der Zuschussförderung wäre dies bereits ein recht großes Fördervorhaben.

Dennoch ist es wohl unrealistisch, dass allein die Forschungszulage in der Breite den Anreiz für verstärkte Investition in FuE aus dem Ausland in Deutschland setzt oder ggf. zukünftige Verlagerungseffekte ins Ausland (ggf. durch BEPS induziert, vgl. III.3., S. 44 f.) stoppen wird. Jedoch ist sie ganz eindeutig – und dies ist nicht zu unterschätzen – ein politisches Signal an den größeren Mittelstand, dass Innovation schnell und pragmatisch unterstützt werden sollte. Insbesondere für den Mittelstand dürfte auch der finanzielle Anreiz spürbar sein, sofern die Höchstsumme ausgereizt wird.

Dies wird deutlich, wenn man sich vor Augen führt, welcher zusätzliche Umsatz ansonsten nötig wäre, um einen steuerfreien „Reingewinn“ i.H.v. 500.000 Euro zu erzielen. Bei einer Umsatzrendite von 5 bzw. 10 % entspricht die Forschungszulage einem Umsatz von 10 Mio. Euro bzw. 5 Mio. Euro. Bei dieser Betrachtung steht auch der zu erwartende Aufwand für den Antrag und die Dokumentation der FuE-Tätigkeiten in einem attraktiven Verhältnis für Unternehmen.

Hinsichtlich der förderfähigen Aktivitäten werden, abweichend von den meisten anderen Ländern, die EU-AGVO-Definitionen verwendet. Diese sind den Frascati-Definitionen jedoch sehr ähnlich und werden im Rahmen der Zuschussförderung in Deutschland seit langem angewandt, sodass deutsche, aber auch international agierende Unternehmen durchaus auf ihren Erfahrungen in Deutschland oder im Ausland aufbauen können.

Die Finanzverwaltung hat sich bei der Ausgestaltung der FZulG an den europäischen Nachbarländern orientiert. Der Fokus auf den Personalkosten ist ähnlich zu den Niederlanden. Der geplante – aber noch nicht detaillierte – Antragsprozess ist dem österreichischen Modell mit einer externen evaluierenden Stelle sehr ähnlich.

In Bezug auf die Ausgestaltung der Auftragsforschung entspricht der Gesetzesbeschluss nun dem internationalen Standard. Sofern im Ausland die Auftragsforschung förderfähig ist, ist regelmäßig der Auftraggeber förderfähig bzw. es besteht ein Wahlrecht. Auch in Deutschland soll nun der Auftraggeber förderfähig sein.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Vgl. II.3. (S. 7 f.).

## 11. Resultierende Aufgabenstellung für Unternehmen

Es zeigt sich, dass das FZulG nicht nur eine Chance für den Standort Deutschland darstellt, sondern zugleich auch Unternehmen vor konkrete Herausforderungen stellt bzw. einen – durchaus positiv zu bewertenden – Handlungsbedarf induziert.

Zunächst müssen potenzielle Antragsteller sich ihrer FuE-Themen und Strategien, resultierender Projekte, Prozesse und Strukturen gewahr werden und in diesem Zusammenhang auch die Schnittstelle zwischen der Steuerabteilung und der Forschungsabteilung definieren. In diesem Kontext müssen neue Prozesse, insbesondere zur Sicherstellung der Dokumentation der aufgewendeten Mittel und Stunden sowie des eingesetzten Personals, etabliert werden (bzw. bestehende geeignete Prozesse identifiziert und im Bedarfsfall mit Leben gefüllt werden), um die Förderung ab 2020/21 reibungslos beantragen zu können und unnötigen Aufwand – auch für die Finanzverwaltung – zu minimieren.

Gleichzeitig ist zu überprüfen, ob eine Verbindung durch eine Aktiengesellschaft, Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaft zu einem anderen Unternehmen besteht. Unternehmensverbünde sollten bei der Beantragung der Forschungszulage genaue Absprachen untereinander treffen.

Ein weiterer wichtiger Punkt sind präzise vertragliche Vereinbarungen in FuE-Kooperationsvorhaben. Hier sollten zwischen den Partnern klar definierte Regelungen im Hinblick auf Einsatz, Zuordnung und Bezahlung der eingesetzten Arbeitskräfte getroffen werden.

In diesem Zusammenhang wird es für viele Unternehmen Neuland sein, dass die Schnittstelle zwischen FuE-Bereich und Steuerabteilung mit Struktur und Aktivität befüllt wird. Neben einer effizienten Vorbereitung des Antrages sind gut funktionierende Prozesse auch im Lichte des Subventionsstrafrechts unabdingbar (vgl. II.8., S. 25 f.). Um strafrechtliche Risiken zu minimieren, benötigt es im Unternehmen gute Prozesse, um einem Organisationsversagen vorzubeugen.

Sind die skizzierten Strukturen und Prozesse einmal etabliert, so wird der Antragsteller dies langfristig und nachhaltig nutzen können. Der Anreiz-effekt der Förderung entfaltet sich und führt so zu einer besseren Dokumentation der FuE-Aufwendungen und somit auch zu einer verbesserten Entscheidungsgrundlage für innovationsstrategische Entscheidungen.

## 12. Erwartung an die Finanzverwaltung

Um die verbleibende Vorbereitungszeit effizient zu nutzen, sollte(n) insbesondere die Stelle bzw. Stellen, die die Bescheinigungen über das Vorliegen von förderfähigen FuE-Aktivitäten nach § 6 FZulG ausstellt/ausstellen, anhand derer das Vorliegen begünstigter FuE-Aufwendungen bestätigt wird, zügig benannt werden.

Von großem praktischem Nutzen wären auch ein frühzeitiger Entwurf der Rechtsverordnung, des Antragsformulars (inkl. Hinweisen), des Musters der Bescheinigung sowie ein BMF-Schreiben, damit Unternehmen sich frühzeitig auf die Einführung entsprechender Prozesse und die Anwendung der gegebenen FuE-Definition vorbereiten können. Dass bei öffentlichen Förderungen BMF-Schreiben aus Praxissicht vorteilhaft sein können, wurde bei der Investitionszulage deutlich. Die hierzu veröffentlichten BMF-Schreiben<sup>26</sup> waren sowohl für Antragsteller als auch für die Finanzverwaltung eine sehr wertvolle Unterstützung. Ein entsprechendes BMF-Schreiben sollte branchenspezifische Kommentierung und Beispiele hinsichtlich der Anforderungen der einzelnen Forschungskategorien in verschiedenen Bereichen enthalten. Dies wäre insbesondere hilfreich bei der Abgrenzung zwischen experimenteller Entwicklung und der Produktentwicklung sowie bei Zweifelsfragen wie der Förderfähigkeit von Software.

Der Erfolg der Forschungszulage wird maßgeblich davon abhängen, wie das Verfahren genau ausgestaltet wird. Transparenz muss hier das Gebot sein. Dem Antragsteller muss es anhand der anzuwendenden Definitionen und auch der Förderpraxis zu einem frühen Zeitpunkt möglich sein, die Höhe der Forschungszulage selbst zu errechnen und somit Planbarkeit zu erlangen. In diesem Zusammenhang wäre eine wohlwollende Auslegung des FuE-Begriffs wünschenswert.

Nur wenn die Rechtssicherheit und die Planbarkeit gegeben sind, werden Unternehmen bereit sein, weitere FuE-Kapazitäten in Deutschland aufzubauen. Im Ausland wurden nachteilige Erfahrungen (Reduktion der wahrgenommenen bzw. faktischen Attraktivität des Förderinstruments) gemacht, wenn die Budgetkontrolle durch eine veränderte oder strengere Auslegung der FuE-Definition vorgenommen wird. Verändern sich bspw. die Anforderungen an Tiefe und Umfang der Dokumentation zwischen Antragsperioden erheblich, reduziert dies die seitens der Antragsteller wahrgenommene Plan-

---

<sup>26</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 8. Mai 2008, 19. Dezember 2008 und 23. Juli 2009.

barkeit und Rechtssicherheit deutlich. Grund hierfür ist, dass die Förderung im Nachhinein beantragt wird und die Dokumentation typischerweise an den Vorgaben zu Beginn der Vorhabensumsetzung ausgerichtet wird. Bei einer Deckelung der Förderung auf 500.000 Euro p.a. sollte gerade im Mittelstand eine hinreichend bestimmte, praxisnahe und pragmatische Auslegung der FuE-Definition zum Zuge kommen.

Nach derzeitiger Ausgestaltung muss der Antragsteller zunächst die Bescheinigung bei der bescheinigenden Stelle und anschließend den Antrag beim zuständigen Finanzamt einholen. Für die Zukunft wäre zu überdenken, ob nicht auch ein aus Sicht des Steuerpflichtigen einstufiges Verfahren möglich ist. So könnte entweder die bescheinigende Stelle den Antrag an das Finanzamt weiterreichen oder das Finanzamt selbständig die Bescheinigung einholen.

### **13. Zusammenfassung**

Es ist zu begrüßen, dass die Politik die Zeichen der Zeit erkannt hat und die Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung in Ausgestaltung eines Zulagenmodells auf den Weg gebracht hat. Die steuerliche Forschungsförderung kann bei deutschen Unternehmen die richtigen Anreize setzen, um den Anforderungen der Digitalisierung standzuhalten und sie in Deutschland voranzutreiben. Doch nicht nur die deutschen Unternehmen, sondern auch der Wirtschaftsstandort Deutschland wird gestärkt.

Die geplante Forschungszulage kann dazu beitragen, den Wissens- und Technologietransfer von der Wissenschaft in die Industrie zu beschleunigen und die deutsche Wettbewerbsfähigkeit und Technologieführerschaft zu stärken. Außerdem würde über die steuerliche Förderung die Chance auf zusätzliche FuE-Investitionen des Mittelstands in Deutschland aus dem Ausland erhöht und ein wichtiges Signal an international tätige deutsche mittelständische Unternehmen gesendet werden, ihre FuE-Aktivitäten auch in Zukunft in Deutschland durchzuführen.

Die zur existierenden Zuschussförderung komplementäre steuerliche Forschungsförderung bietet Unternehmen drei große Vorteile:

Erstens verspricht sie eine bessere Planbarkeit, da mit der steuerlichen Forschungsförderung ein Rechtsanspruch auf Förderung einhergeht, solange nachgewiesen werden kann, dass es sich bei den durchgeführten Aktivitäten um FuE-Vorhaben und nicht um reine Produktentwicklung handelt.

Zweitens wird durch die neue Möglichkeit, die Förderung im Nachhinein zu beantragen, eine größere zeitliche Flexibilität geschaffen. Somit wird auch die Förderung kleinteiliger FuE-Projekte erleichtert. Durch die geplante Beantragung ex post könnte das Unternehmen nach Bedarf und auch mit kleinteiligeren FuE-Projekten beginnen und müsste nicht etwaige Antragsfristen und Bewilligungszeiträume berücksichtigen. Dies ist insbesondere für Innovationen im Kontext der Digitalisierung von Bedeutung.

Drittens profitieren Unternehmen von einer themenoffenen Förderung ihrer Projektideen. Da die thematischen Schwerpunkte in Zukunft nicht mehr mehrheitlich von den öffentlichen Förderprogrammen vorgegeben werden, wird sich Innovation in der Breite verbessern, neue innovative Ansätze werden zu Tage treten und eine insgesamt ergebnisoffenere FuE wird gänzlich neue Technologien und Lösungsansätze für Herausforderungen der digitalen Gesellschaft hervorbringen.

Die steuerliche FuE-Förderung ist ein geeignetes Instrument, um eine im internationalen Vergleich ersichtliche Lücke in der bisherigen Förderlandschaft zu schließen. Gerade das ausdrückliche Ziel der Großen Koalition, die Digitalisierung des Mittelstands voranzutreiben, profitiert davon, da die steuerliche FuE-Förderung einen planbaren Anreiz für Innovationen schafft. Die aktuelle Förderlandschaft deckt Innovation von mittelständischen Unternehmen mit sehr spezifischen Herausforderungen (Hidden Champions) in diesem Themenbereich oft nicht ab.

Das vom Bundestag beschlossene Forschungszulagengesetz schafft den lang erwarteten Einstieg in eine steuerliche Forschungsförderung ab 2020. Die steuertechnische Anlehnung an die frühere, bewährte Investitionszulage und das Aufsetzen auf die im Förderbereich seit langem bekannte und bewährte FuE-Definition nach AGVO bilden eine solide Grundlage für ein in der Praxis funktionierendes Fördersystem. Die Ausgestaltung als im Verlustfall auszahlbare Steuergutschrift ist zu begrüßen, da so auch junge innovative Unternehmen gefördert werden, die noch keine zu versteuernden Gewinne haben.

Die Forschungszulage wird insbesondere für die geförderten mittelständischen Unternehmen einen signifikanten Anreiz setzen, FuE-Tätigkeiten in Deutschland auszubauen. Der zu erwartende Aufwand zur Verwaltung der Forschungszulage wird nach einer Eingewöhnungsphase sowohl auf Seiten der Wirtschaft als auch auf Seiten der Verwaltung voraussichtlich verhältnismäßig gering sein.

Als wesentlicher Kritikpunkt bleibt die Begrenzung der Förderung auf 500.000 Euro pro Unternehmen und Jahr. Eine höhere Fördersumme könnte insbesondere im deutschen Mittelstand und bei den sog. Hidden Champions die FuE-Anreize nochmals verstärken. Auch würde mit einer höheren Summe ein wahrnehmbares Signal an internationale Konzerne gesetzt, bei ihren Investitionsentscheidungen Deutschland zukünftig öfter in die engere Wahl einzubeziehen.

Daneben geht Deutschland insofern einen Sonderweg, als die Förderung auf den FuE-Personalaufwand und Aufwendungen für die Auftragsforschung beschränkt werden soll. Sofern künftig weiterer finanzieller Spielraum besteht, könnte daher diskutiert werden, dass auch die weiteren, im Rahmen der Zuschussförderung förderfähigen Kostenkategorien (bspw. analog zu Art. 25 AGVO) in die Bemessungsgrundlage einfließen. Insbesondere für den Mittelstand haben bspw. Materialkosten/sonstige projektbezogene Kosten wie Server und Lizenzen erhebliches finanzielles Gewicht. Zudem hätte die Berücksichtigung aller FuE-Kostenkategorien den Vorteil, dass auf eine bestehende Praxis aufgebaut werden kann, die forschenden Unternehmen vertraut ist. Dies würde das Zusammenspiel zwischen Zuschussförderung und steuerlicher FuE-Förderung vereinfachen. Vor dem Hintergrund des mit 25 % im internationalen Vergleich hohen Fördersatzes der Forschungszulage relativiert sich dieser Punkt jedoch in gewissem Umfang.

Es ist zu begrüßen, dass sich die Diskussion hinsichtlich der Auftragsforschung in Richtung einer Förderung des Auftraggebers entwickelt hat. Nicht nur, weil dieser Weg der gängigen internationalen Praxis entspricht, sondern weil hierdurch sichergestellt wird, dass Forschungsergebnisse in Deutschland verwertet werden und insbesondere der deutsche Mittelstand von dieser neuen Fördermöglichkeit profitieren kann.

### III. Herausforderungen und Beobachtungen

Ob die geplante Einführung des FZulG wirklich eine Chance für innovative Unternehmen darstellt, wird in den folgenden Kapiteln analysiert. Zunächst wird auf die Innovationshemmnisse und Herausforderungen des Mittelstands eingegangen. Anschließend wird im Rahmen des internationalen Steuerwettbewerbs dargestellt, wie ausgewählte Länder FuE-Aktivitäten steuerlich fördern, und zum Schluss zusammengefasst, ob der deutsche Weg ein gangbares Konstrukt darstellt und somit eine Chance für den innovativen Mittelstand bietet.

#### 1. Innovationshemmnisse im deutschen Mittelstand

„Mittelständische Unternehmen sind der Erfolgsfaktor der deutschen Wirtschaft“, heißt es auf der Website des Bundeswirtschaftsministeriums und weiter „Der Mittelstand ist der wichtigste Innovations- und Technologiemotor Deutschlands und genießt auch international großes Ansehen.“<sup>27</sup> Während die deutschen Politiker voll des Lobes sind ob der Innovationsstärke Deutschlands und seiner vielen „Hidden Champions“, fühlt sich der deutsche Mittelstand vernachlässigt von der Politik, die mit der „Industriestrategie 2030“ große deutsche Unternehmen stärken und „European Champions“ herausbilden möchte, während die Digitalisierung den deutschen Mittelstand vor große Herausforderungen stellt.<sup>28</sup>

Tatsächlich ist die Innovationsdynamik im deutschen Mittelstand rückläufig. Zu diesem Schluss kommt der Innovationsreport 2017 des Deutschen Industrie- und Handelskammertages (DIHK), der auf Befragungen der IHKs von 1.700 innovationstätigen Unternehmen beruht. Die Innovationsdynamik wird in der Studie durch den Innovationssaldo gemessen, der die Differenz zwischen Ausweitung und Verringerung geplanter Innovationsaktivitäten angibt. Dieser sinkt im Jahr 2017 bei den Unternehmen mit bis zu 250 Mitarbeitern auf den niedrigsten Wert seit der erstmaligen Befragung im Jahr

---

<sup>27</sup> Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Erfolgsmodell Mittelstand, abrufbar unter: <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Dossier/politik-fuer-den-mittelstand.html> (abgerufen am 1.5.2019).

<sup>28</sup> Vgl. Bollmann/Meck (2019), So viel Frust war selten, FAZ, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/aufstand-gegen-altmaier-so-viel-frust-war-selten-16128091.html> (abgerufen am 1.5.2019).

2008.<sup>29</sup> Lediglich 37 % dieser mittelständischen Unternehmen planen mehr Innovationen, im Gegensatz zu den größeren Unternehmen (ab 500 Mitarbeitern), von denen mehr als jedes zweite (56 %) plant, seine Innovationsaktivitäten auszuweiten.<sup>30</sup> Der DIHK-Innovationsreport kommt somit zu dem Schluss: „Die Schere zwischen größeren und kleineren Unternehmen geht damit weiter auseinander.“<sup>31</sup>

Die Metaanalyse des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln konstatiert nach Betrachtung verschiedener empirischer Studien eine „positive Korrelation zwischen Unternehmensgröße und Digitalisierungsgrad“.<sup>32</sup> Der Digitalisierungsgrad steige mit der Größe des Unternehmens, insbesondere bei kleinen Mittelständlern sei die Digitalisierung noch nicht angekommen.

Schuld am Innovationsrückstand des deutschen Mittelstandes sind eine Reihe von Innovations- und Investitionshemmnissen:

Sehr präsent in den Medien ist das Thema Fachkräftemangel. So ist der Markt für erfahrene Data Scientists, Mathematiker und Informatiker und somit die für eigene Digitalisierungsaktivitäten erforderlichen Spezialisten nahezu leergefegt. Erschwerend für den Mittelstand ist, dass im Wettbewerb um die begehrten wenigen Talente zumeist große internationale Konzerne „die Nase vorn“ haben.

---

<sup>29</sup> Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003H0361&from=DE>; *IFM Bonn*, KMU-Definition der Europäischen Kommission, 1.1.2005, unter: <https://www.ifm-bonn.org/definitionen/kmu-definition-der-eu-kommission/>. Laut Definition der Europäischen Kommission lassen sich kleine und mittelständische Unternehmen (KMU) anhand folgender Kenndaten bestimmen: unter 250 Mitarbeiter und max. 50 Mio. Euro Umsatz oder eine Bilanzsumme von max. 43 Mio. Euro. Zudem ist die Unternehmensstruktur, sprich die Verflechtung des KMU mit anderen Unternehmen, zu berücksichtigen.

<sup>30</sup> Vgl. *Gewinnus/Schlotböller/Hüwels*, DIHK-Innovationsreport 2017: Innovationsdynamik rückläufig, Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. (DIHK), 2017, 5.

<sup>31</sup> *Gewinnus/Schlotböller/Hüwels*, DIHK-Innovationsreport 2017: Innovationsdynamik rückläufig, Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. (DIHK), 2017, 3.

<sup>32</sup> *Demary et al.*, Digitalisierung und Mittelstand. Eine Metastudie, Institut der deutschen Wirtschaft Köln, 2016, 18 ff.

Ein zweites Hemmnis, das durch den Fachkräftemangel noch verstärkt wird, ist fehlendes Know-how. Den Aufbau entsprechender neuer Kompetenzen und insbesondere den Wandel von Kompetenzprofilen im Rahmen einer organischen Entwicklung selbst voranzutreiben, ist eine große Herausforderung. Die hierfür notwendige Zeit gewährt der Wettbewerb in der Regel nur schwerlich. Um im Wettbewerb zu bestehen, sind neue Partner nötig, sodass die Bedeutung von Netzwerken wächst. Bisher erfolgreiche mittelständische Unternehmen tun sich bei dem Gedanken schwer, sich in Teilen öffnen zu müssen. Hierfür ist ein Kulturwandel, aber auch eine dezidierte IP-Strategie nötig, deren Gestaltung und Umsetzung jedoch nicht zu lange dauern darf.

Erschwerend kommt hinzu, dass die finanziellen Möglichkeiten, in die Digitalisierung zu investieren, im Mittelstand oft begrenzt sind.<sup>33</sup> Tatsächlich werden Innovationen, laut DIHK-Innovationsreport, bei mittelständischen Unternehmen größtenteils durch Eigenkapital finanziert. Die befragten Unternehmen gaben an, Innovationen in den letzten zwei Jahren zu 71 % durch Eigenkapital (inkl. Wagnis- und Beteiligungskapital) finanziert zu haben. An zweiter und dritter Stelle stehen Cash-Flow (51 %) und Kredite (26 %). Das Schlusslicht bei der Finanzierung bilden öffentliche Förderprogramme. So wurden Innovationen im Mittelstand laut Studie zu 21 % durch Förderprogramme des Bundes, zu 17 % durch Förderprogramme des Bundeslandes und lediglich zu 10 % durch EU-Programme finanziert (es waren Mehrfachnennungen möglich).<sup>34</sup> Mittelständische Unternehmen stehen bei der Planung von Innovationsaktivitäten vor der Herausforderung, dass sie möglicherweise nicht über die ausreichende Höhe an Eigenkapital verfügen, um die mit Innovationen verbundenen hohen und in Teilen mit dem Risiko von Fehlschlägen behafteten Investitionen zu stemmen. Allein die Identifizierung der für das Unternehmen passenden innovativen, technologischen Ansätze ist mit Aufwand verbunden. Patentrezepte für eine erfolgreiche Implementierung fehlen (noch).

Staatliche Förderprogramme, die Unternehmen bei ihren Investitionen in Innovationsaktivitäten finanziell unterstützen und insbesondere Innovationsaktivitäten angepasst an den individuellen Unternehmensbedarf unterstützen, können dazu beitragen, die oben beschriebenen Innovations- und Investitionshemmnisse abzumildern. Deutschland verfügt bereits über eine

---

<sup>33</sup> Vgl. *EY Mittelstandsbarometer 2018*, Neue Wege für das Wachstum, 2018, 28.

<sup>34</sup> Vgl. *Gewinnus/Schlotböller/Hiwels*, DIHK-Innovationsreport 2017: Innovationsdynamik rückläufig, Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. (DIHK), 2017, 18 f.

umfangreiche Zuschussförderung. Die Einführung der Forschungszulage könnte diese sinnvoll ergänzen.<sup>35</sup>

## 2. Foreign Direct Investments der deutschen Industrie

Die Aufwendungen deutscher Unternehmen in FuE im Ausland steigen stetig; im Jahr 2017 betrugen sie 30,1 Mrd. Euro im Vergleich zu 24 Mrd. Euro in 2015. Der Auslandsanteil der FuE-Aufwendungen lag somit in 2017 bei mehr als 38 %.<sup>36</sup> Sind solche Zahlen Grund zur Beunruhigung? Wie attraktiv ist Deutschland (noch) als Innovationsstandort im internationalen Standortwettbewerb?

In der Öffentlichkeit entstanden zuletzt der Eindruck eines „Ausverkaufs“ von technologischem Know-how ins Ausland sowie die Angst vor einer „Verlagerung“ von FuE zu Lasten des deutschen Standorts.<sup>37</sup> Ein vergleichender Blick auf die Direktinvestitionen deutscher Unternehmen im Bereich Forschung im Ausland (Outward-FuE) sowie ausländischer Unternehmen in Deutschland (Inward-FuE) zeigt ein differenzierteres Bild: Während die Zunahme an Outward-FuE keine ersichtliche Gefährdung für den Innovationsstandort Deutschland darzustellen scheint, kann der Rückgang an Inward-FuE als Warnsignal wahrgenommen werden.

Daten zur Globalisierung privater FuE, sprich zu FuE-Aufwendungen deutscher Unternehmen im Ausland sowie ausländischer Unternehmen in Deutschland, werden in Deutschland seit Mitte der 1990er Jahre im Zweijahresrhythmus vom Stifterverband Gesellschaft für Wirtschaftsstatistik mbH (SV) zur Verfügung gestellt. Der Bericht zu den Zahlen zur FuE in der Wirtschaft wird von verschiedenen Studien, u.a. von der Expertenkommission Forschung und Innovation der Bundesregierung, aufbereitet. In seiner eigenen Analyse der Zahlen des Jahres 2017 kommt der Stifterverband in Bezug auf die Frage, ob es Anzeichen dafür gibt, dass deutsche Unterneh-

---

<sup>35</sup> *Gewinnus/Schlotböller/Hüwels*, DIHK-Innovationsreport 2017: Innovationsdynamik rückläufig, Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. (DIHK), 2017, 16.

<sup>36</sup> *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.*, Arendi: Analysen 2019 – Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft, Wirtschaftsstatistik GmbH im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft Essen, 2019, 44.

<sup>37</sup> Beispielsweise durch die starke Kritik an der Übernahme des deutschen Roboterbauers Kuka durch den chinesischen Midea-Konzern.

men unter Vernachlässigung des Standortes Deutschland vermehrt im Ausland investieren, zu der Erkenntnis:

*„Deutsche Unternehmen verstärken ihr Auslandsengagement massiv. Gleichzeitig wird aber auch das Inlandsengagement überproportional gesteigert. Bei den deutschen Unternehmen findet keine Verdrängung von inländischer FuE durch ausländische FuE statt.“<sup>38</sup>*

Auch Heike Belitz vom Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung kommt nach ihren Berechnungen auf Basis der Zahlen des Stifterverbandes zu dem Ergebnis, dass Unternehmen, die in FuE im Ausland investieren, gleichzeitig auch ihre Investitionen im Inland ausweiten: „Dies widerspricht einer Interpretation als Verlagerung von FuE ins Ausland auf Kosten des Heimatlandes.“<sup>39</sup>

Der Deutsche Industrie- und Handelskammertag, der deutsche Unternehmen nach ihren Gründen für Investitionen in FuE im Ausland gefragt hat (hierbei waren Mehrfachnennungen möglich), gibt insofern Entwarnung, als die FuE-Investitionen im Ausland vorrangig der Markterschließung (67 %) und der Ergänzung der eigenen FuE-Aktivitäten im Inland dienen (62 %): „Davon kann in der langfristigen Perspektive auch der heimische Standort profitieren.“<sup>40</sup> Investiert werde vor allem in die Eurozone (60 % der Unternehmen), wobei es hierbei in erster Linie um die Ergänzung eigener Aktivitäten im Inland gehe, Verlagerungen spielten nur selten eine Rolle (8 %). Auf die Eurozone folgen mit Abstand China (35 %) und Nordamerika (31 %). Auch in diesen Ländern geht es laut DIHK-Innovationsreport jedoch nur in geringem Maße um die Verlagerung von FuE-Aktivitäten, sondern vielmehr um Markterschließung. Im Falle von China spielten zusätzlich Kostengründe eine Rolle, bei Entscheidungen für FuE-Investitionen nach Nordamerika sei

---

<sup>38</sup> *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.*, Arendi: Analysen 2019 – Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft, Wissenschaftsstatistik GmbH im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft Essen, 2019, 45.

<sup>39</sup> *Belitz*, Unternehmen mit Forschung im Ausland stärken den Forschungsstandort Deutschland, DIW Wochenbericht Nr. 47.2017, 2017, 1068.

<sup>40</sup> *Gewinnus/Schlotböller/Hüwels*, DIHK-Innovationsreport 2017: Innovationsdynamik rückläufig, Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. (DIHK), 2017, 25.

zudem die Nähe zu anderen innovierenden Unternehmen wichtig.<sup>41</sup> Ängste bezüglich eines „Ausverkaufs“ oder einer „Verlagerung“ von FuE auf Basis der Zahlen des Jahres 2015 zu Lasten des Innovationsstandorts Deutschland erscheinen somit unbegründet.

Diese Erkenntnis widerspricht jedoch nicht der Tatsache, dass Deutschland sich in Bezug auf FuE in einem internationalen Standortwettbewerb befindet und seine Attraktivität für ausländische Unternehmen verteidigen, wenn nicht gar wiedergewinnen muss. Auch sind neuere Entwicklungen der Jahre nach 2015 – ggf. in einem zunehmend abkühlenden konjunkturellen Umfeld – noch nicht in allen oben dargestellten Studien reflektiert.<sup>42</sup>

Laut DIHK-Innovationsreport ist ein Großteil der deutschen Unternehmen der Meinung, dass sich die Rahmenbedingungen für FuE am Standort Deutschland seit 2015 nicht verbessert haben. Der Innovationsstandort Deutschland wird mit der Schulnote „drei plus“ (2,6) bewertet.<sup>43</sup>

Ein Indikator, der häufig herangezogen wird, um die Attraktivität eines Innovationsstandorts zu beurteilen, ist die Höhe der FuE-Investitionen ausländischer Unternehmen. Im Falle Deutschlands war das FuE-Engagement ausländischer Unternehmen in den letzten Jahren wenig dynamisch und teilweise sogar rückläufig.<sup>44</sup> Der Anteil ausländischer Unternehmen an den internen FuE-Aufwendungen des deutschen Wirtschaftssektors lag, laut der Analysen des Stifterverbands, im Jahr 2017 bei 20 % bzw. bei 13,8 Mrd. Euro.<sup>45</sup> Betrachtet man im Vergleich den Zeitraum seit 2011, so hat sich das Investitionsvolumen (rund 13,3 bis 13,7 Mrd. Euro) im Laufe der Zeit kaum verändert, der Anteil ausländischer FuE-Investitionen ist jedoch von rund 26 %

---

<sup>41</sup> Vgl. *Gewinnus/Schlotböller/Hüwels*, DIHK-Innovationsreport 2017: Innovationsdynamik rückläufig, Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. (DIHK), 2017, 26 ff.

<sup>42</sup> *Leinweber*, vbw, Frühjahrsgutachten 2019 der Wirtschaftsforschungsinstitute, „Phase der konjunkturellen Abkühlung“.

<sup>43</sup> Vgl. *Gewinnus/Schlotböller/Hüwels*, DIHK-Innovationsreport 2017: Innovationsdynamik rückläufig, Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V. (DIHK), 2017, 13.

<sup>44</sup> Vgl. *Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI)*, Gutachten 2017, Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands, 2017, 75.

<sup>45</sup> *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.*, Arendi: Analysen 2019 – Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft, Wissenschaftsstatistik GmbH im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft Essen, 2019, 41.

bis 28 % vor 2011 auf 20 % im Jahr 2017 stark abgesunken. Die Schlussfolgerung des Stifterverbands hierzu lautet: „Offensichtlich gab es für die ausländischen Unternehmen keine Veranlassung, ihre FuE-Aufwendungen zu reduzieren, es gab aber auch keine Anreize, sie zu erhöhen.“<sup>46</sup> Auch im internationalen Vergleich schneidet Deutschland nicht besonders gut ab. So ist Deutschland, laut einer Studie des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW), im unteren Drittel der 18 forschungsstärksten OECD-Länder einzugruppieren, wenn man den Anteil ausländischer Unternehmen an privaten FuE-Aktivitäten vergleicht (22 %).<sup>47</sup>

Es stellt sich die Frage, warum Deutschland, gemessen am Indikator der ausländischen FuE-Investitionen, einen Nachteil im internationalen Standortwettbewerb hat. Welche Faktoren spielen bei der Standortsuche für FuE-Aktivitäten multinationaler Unternehmen eine Rolle?

Laut Belitz können zwei Typen von Standortfaktoren unterschieden werden: Nachfrageorientierte Faktoren, die der Optimierung und Vermarktung von Produkten dienen, und technologieorientierte Faktoren, die es erlauben, neues Wissen und Kompetenzen zu erwerben. Zu den nachfrageorientierten Faktoren zählen z.B. die Marktgröße, das Pro-Kopf-Einkommen und vorhandene Produktionsaktivitäten ausländischer Unternehmen. Technologieorientierte Faktoren umfassen neben dem Umfang der öffentlichen und privaten FuE und dem Angebot an FuE-Personal auch die staatliche Förderung von privater FuE.<sup>48</sup> Die Nennung staatlicher Forschungsförderung als mitentscheidenden Standortfaktor ist insofern relevant für Deutschland, als Deutschland eines der wenigen OECD- und EU-Länder ist, das bisher keine steuerliche Forschungsförderung anbietet.<sup>49</sup> Im direkten europäischen Standortvergleich kann in der Praxis beobachtet werden, dass multinationale Unternehmen

---

<sup>46</sup> *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.*, Arendi: Analysen 2019 – Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft, Wissenschaftsstatistik GmbH im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft Essen, 2019, 42.

<sup>47</sup> *Belitz*, Internationalisierung privater Forschung und Entwicklung im Ländervergleich, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Studien zum deutschen Innovationssystem, Nr. 12-2017, 2017, 1.

<sup>48</sup> Vgl. *Belitz*, Internationalisierung privater Forschung und Entwicklung im Ländervergleich, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Studien zum deutschen Innovationssystem, Nr. 12-2017, 2017, 35.

<sup>49</sup> Vgl. *Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI)*, Gutachten 2017, Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands, 2017, 110.

vermehrt in Länder investieren, die, im Unterschied zu Deutschland, einen Rechtsanspruch auf staatliche Förderung für Forschungsaktivitäten bieten und in denen die weiteren Standortfaktoren ähnlich ausgeprägt sind.

Generell ist zu reflektieren, dass das Zahlenwerk, das zur Analyse der Entwicklung der FuE-Investitionen herangezogen wird, naturbedingt nicht in Echtzeit erhoben werden kann und insofern stets einem Blick in die Vergangenheit gleichkommt (aktuell das Jahr 2017). Entsprechend können neue, erst beginnende Entwicklungen nicht abgeleitet werden.

Im Rahmen der für Unternehmen üblichen internationalen Standortselektion oder der Verlagerung der FuE-Aktivitäten in steuerlich attraktivere Regionen hat Deutschland bis zur Einführung der steuerlichen FuE-Förderung einen unbestreitbaren Standortnachteil. Dies kann auch nicht durch das umfassende Angebot an Fördermöglichkeiten in Form von nicht rückzahlbaren Zuschüssen aufgewogen werden, da wiederum die Planbarkeit und Rechtssicherheit für die kurz- bis mittelfristigen Innovationsstrategien von Unternehmen höchste Priorität haben. In der Praxis werden diese Förderangebote regelmäßig nicht in die Standortentscheidung einbezogen.<sup>50</sup>

Mit der Einführung einer entsprechenden steuerlichen FuE-Förderung kann somit einerseits der Wettbewerbsnachteil bereits in Deutschland verorteter Unternehmen (teilweise) egalisiert werden und andererseits wird die Chance gesteigert, dass zusätzliche FuE-Investitionen aus dem Ausland nach Deutschland verlagert oder innerhalb Deutschlands erhöht werden. Zudem wird so ein wichtiges Signal an internationale Unternehmen, Konzerne und ausländische Investoren gesendet, ihre FuE-Aktivitäten auch langfristig weiterhin in Deutschland anzusiedeln und durchzuführen. Die steuerliche FuE-Förderung hat somit das Potential, wesentliche Anreize (wenn auch nicht zwingend bei multinationalen Konzernen) zur Erhöhung von Foreign Direct Investments im Bereich FuE auszusenden. Folglich ist die Reduktion des

---

<sup>50</sup> In der Praxis ist zu bedenken, dass typischerweise ein Antrag auf einen FuE-Zuschuss erst nach dem Aufbau eines (neuen) Standorts erfolgen kann, da dann erst die Ressourcen und Kapazitäten verfügbar sind, um ein FuE-Vorhaben – in Kooperation mit weiteren Partnern – zu definieren. Ausnahmen mag es bei reinen FuE-Zentren geben. Bei diesen stellt sich jedoch oft die Frage nach der Verwertungsperspektive, sofern in Deutschland keine Produktion angesiedelt ist. Letzteres ist ein maßgebliches Bewertungskriterium für die deutliche Mehrzahl an aktuell verfügbaren FuE-Förderprogrammen. Die Forschungszulage kann dagegen in Standortentscheidungen einbezogen werden, da auf sie ein Rechtsanspruch besteht.

Standortnachteils Kern der Debatte um die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung und ein geeignetes und darüber hinaus erforderliches Mittel, um dem Druck des Standortwettbewerbs zu begegnen.<sup>51</sup>

### **3. Steuerliche FuE-Förderung im Kontext des internationalen Steuerwettbewerbs**

Die BEPS-Initiative der OECD (BEPS steht für Base Erosion and Profit Shifting) zeigt Wirkung. In der Praxis zeichnet sich ab, dass insbesondere die BEPS-Aktionspunkte 5 (Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken) und 8 bis 10 (Verrechnungspreise) eine immer größere Rolle in der FuE-Planung von Unternehmen spielen werden bzw. bereits spielen. Vorhandene Strukturen müssen kritisch hinterfragt und nicht nur an sich wandelnde FuE-Realitäten<sup>52</sup>, sondern auch an die neuen steuerlichen Vorgaben angepasst werden. In diesem Zusammenhang kann die verabschiedete Forschungszulage ein relevantes „Zünglein an der Waage“ sein.

*Kontext:*

Bei BEPS handelt es sich um ein Projekt gegen Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen, das u.a. durch die OECD und die G20-Staaten angestrengt wurde. Konkret ging es dabei um den Versuch, aggressive Steuerplanung zu bekämpfen. Mittlerweile sind über 125 Staaten dem Inclusive Framework on BEPS beigetreten und wollen dieses umsetzen.<sup>53</sup>

Hintergrund hierfür ist der Umstand, dass insbesondere multinationale Unternehmen und Konzerne trotz immer höherer Gewinne eine teils sehr geringe Steuerquote erreichen konnten, was laut OECD-Schätzungen zu Mindereinnahmen von weltweit 100 bis 240 Mrd. USD pro Jahr führte.<sup>54</sup> Dies ist wirt-

---

<sup>51</sup> S. hierzu auch Begründung des FZulG zum allgemeinen Teil, 11.

<sup>52</sup> Vgl. *Bertelsmann Stiftung*, Innovationsfaktor Asien 2016, Wie Europas Unternehmen auf den Innovationsdruck der neuen asiatischen Wirtschaftsmächte reagieren, 14 ff.

<sup>53</sup> Vgl. Angaben der *Organisation for Economic Cooperation and Development*, Base erosion and profit shifting, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

<sup>54</sup> *OECD (2015)*, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf), 4.

schafts- und steuerpolitisch nur schwer vermittelbar. Die OECD hat im Jahr 2015 als Projektergebnis 15 Aktionspunkte veröffentlicht, wie aggressiver Steuerplanung entgegengewirkt werden kann<sup>55</sup>.

Drei Themenbereiche haben für das Thema Innovation besondere Bedeutung:

- Konsistenz des internationalen Steuerrechts in den Ländern, um Steuerschlupflöcher zu schließen;
- eine erhöhte Transparenz in Form von umfangreicheren Dokumentations- und Mitwirkungspflichten, um die Arbeit der Finanzverwaltung zu erleichtern;
- ein stärkerer Fokus auf die Substanz, um den Fokus auf eine Einkommensverteilung im Einklang mit der Wertschöpfung sicherzustellen.

Gerade der letzte Punkt zielt auf Verrechnungspreise und somit auf innovative Aktivitäten von Unternehmen ab, da verhindert werden soll, dass über konzerninterne Verträge und substanzleere Konstrukte Gewinne ins niedrig besteuerte Ausland verlagert werden, obwohl dort keine Wertschöpfung erfolgt. Dies ist insbesondere für FuE-Aktivitäten von Unternehmen von besonderer Bedeutung.

Wesentliche Wertschöpfungsbeiträge werden seitens der OECD in der Entwicklung, Erweiterung, Pflege, dem Schutz und der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern gesehen, den sogenannten DEMPE-Funktionen (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation). Durch eine sachgerechte Verrechnungspreissystematik müssen Unternehmen sicherstellen, dass sie die im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern stehenden Gewinne (oder Verluste) denjenigen Konzernteilen zuordnen, die die wesentlichen DEMPE-Funktionen tatsächlich ausüben und relevante Geschäftsrisiken kontrollieren und gegebenenfalls auch tragen.

Während vor der BEPS-Einführung die im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern stehenden Gewinne regelmäßig dem rechtlichen Eigentümer zugeordnet wurden, berechtigt post-BEPS<sup>56</sup> das alleinige recht-

---

<sup>55</sup> *OECD (2015)*, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf), 13 ff.

<sup>56</sup> Die Ergebnisse der BEPS-Aktionspunkte 8–10 (Verrechnungspreise) wurden inzwischen in die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien vom 10. Juli 2017 aufgenommen.

liche Eigentum nicht automatisch zu Gewinnen, die über eine angemessene Routinevergütung hinausgehen. Dies bedeutet, dass bspw. „klassische“ Prinzipal-Agent-Strukturen, bei denen etwa Patente rechtlich im Ausland gehalten und über Lizenzen verrechnet werden, nun im Lichte der Verteilung des Wertbeitrages in der Wertschöpfungskette kritisch hinterfragt werden.

Auch wenn Auslandsgesellschaften bspw. die Finanzierung von inländischen FuE-Leistungen übernommen haben, berechtigt – post-BEPS – die reine Finanzierung nur zu einer angemessenen Kapitalverzinsung. Als Besonderheit kommt hinzu, dass diese Verzinsung im Zweifel auch nur dem Zins einer risikolosen Anlage entspricht, wenn auf Ebene des Prinzipals kein Risikomanagement oder Risikokontrolle erfolgt.

Zusammengefasst geht es aus Verrechnungspreissicht bei der Erbringung von werthaltigen Wertschöpfungsbeiträgen um konkrete Funktionen und nicht um das rechtliche Eigentum oder reine Finanzierungsaktivitäten, was bedeutet, dass nur diejenigen Gesellschaften steuerlich ein Anrecht auf Residualgewinne haben, die eigens werthaltige Funktionen im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern tatsächlich ausüben.

Somit besteht das Erfordernis, „klassische“ Prinzipal-Agent-Strukturen umzubauen. Unternehmen sehen sich aufgrund der neuen Verrechnungspreisregeln mit der Notwendigkeit konfrontiert, Substanz am Standort der Gewinngenerierung aufzubauen, mithin an den Standorten FuE-Aktivitäten durchzuführen, an denen die Ergebnisse aus der Forschung später auch besteuert werden sollen. Hierbei werden Unternehmen abwägen, was in der Gesamtbetrachtung vorzugswürdiger sein wird: die FuE-Struktur anhand des Steuermodells bzw. des Verrechnungspreismodells anzupassen oder das Steuermodell an die FuE-Struktur anzupassen und die Gewinne an diesen Standorten zu versteuern.

### *Ausblick*

Die Auswirkung auf den FuE-Standort Deutschland kann aktuell noch nicht auf Basis erhobener Daten abgeschätzt werden, dazu ist diese Entwicklung noch zu neu. Auf der Hand liegt jedoch, dass es Fälle geben wird, in denen die Erhöhung der Substanz der FuE-Aktivitäten im Ausland für Unternehmen – neben etwaigen bestehenden Kostenvorteilen und weiteren Standortvorteilen – auch aus der steuerlichen Perspektive sinnvoll sein kann.

Auch ein weiteres Ergebnis des BEPS-Projekts setzt den Forschungsstandort Deutschland unter Druck. So schreibt der neue internationale Standard für

sog. Patent- oder IP-Boxen („Nexus Approach“) vor, dass eine steuerliche Förderung nur für solche Lizenzeinkünfte möglich ist, die auf einer aktiven Forschungs- und Entwicklungstätigkeit vor Ort beruhen. Dies verringert steuerplanerische Möglichkeiten zur Erreichung des Geschäftszwecks oder zur Umsetzung eines Risikomanagements, wirkt aber zugleich als Magnet für die Ansiedlung von aktiver FuE-Tätigkeit im Ausland, das über eine Patentbox verfügt<sup>57</sup>.

#### **4. Internationaler Standortwettbewerb befeuert von steuerlichen FuE-Förderinstrumenten**

Im weltweiten Standortwettbewerb nutzen die Staaten seit langem in erheblichem Umfang steuerliche Maßnahmen, um die Attraktivität des eigenen Standorts zu steigern. Dies hat in den letzten Jahrzehnten zu einer deutlichen Reduktion der Steuersätze im Bereich der Körperschaftsteuer geführt. Allein in den Jahren 2015 bis 2019 haben mit den USA, Frankreich und Belgien einige bisherige Hochsteuerländer ihre Körperschaftsteuersätze unter das deutsche Niveau gesenkt. Andere Staaten wie die Niederlande, Japan oder das Vereinigte Königreich haben ihren Abstand zu Deutschland weiter vergrößert. In der Schweiz sind für das Jahr 2020 in der Mehrzahl der Kantone Steuersätze für Unternehmen von 12 bis 14 % (Bund und Kantone) absehbar. Zugleich ist aber zu konstatieren, dass der relative Anteil der Steuern auf Unternehmensgewinne an den Steuereinnahmen nicht zurückgegangen ist. Dies lässt sich u.a. durch gegenläufige Maßnahmen zur Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage erklären.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> In diesem Zusammenhang stellt sich die über das Thema der vorliegenden Schrift hinausgehende Frage, ob Deutschland gleichfalls auf das Instrument einer Patentbox zurückgreifen sollte, um die Angebote der Konkurrenzstandorte zu neutralisieren; in diesem Zusammenhang gab es bereits einen öffentlichen Diskurs zwischen dem damaligen deutschen Finanzminister Schäuble und dessen britischem Kollegen George Osborne. Schäuble stellte dabei insbesondere solche Patentboxen in Frage, die Steuernachlässe gewähren, obwohl die FuE-Ausgaben in einem anderen Land stattgefunden haben. Vgl. *Schäfers*, „Ein Gipfel gegen Steuerschweinerei“, FAZ 12.11.2014, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/gewinnverlagerung-staaten-gehen-gegen-steuertricks-vor-13260934.html>.

<sup>58</sup> Einen aktuellen Überblick über die Entwicklung des internationalen Steuerwettbewerbs gibt u.a. eine Studie des ZEW für die Stiftung Familienunternehmen, abrufbar unter: [https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Internationaler-Steuerwettbewerb\\_Studie\\_Stiftung-Familienunternehmen.pdf](https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Internationaler-Steuerwettbewerb_Studie_Stiftung-Familienunternehmen.pdf).

Neben diesem, spätestens seit der US-Steuerreform (2018) in der öffentlichen Diskussion sehr präsenten allgemeinen Standortwettbewerb im Bereich der Unternehmensbesteuerung gibt es auch einen spezifischen Wettbewerb bei den FuE-Fördersystemen, den Deutschland im Bereich der steuerlichen FuE-Förderung bislang nicht annimmt. International gibt es ein großes Angebot an steuerlichen FuE-Förderregimen.<sup>59</sup> Trotz der im internationalen Vergleich sehr guten Zuschussförderung nutzt Deutschland aus der Palette der FuE-Fördermittel nur ein einziges, sehr spezifisches Instrument der international üblichen FuE-Fördermittel.

Gerade aus der Praxis lässt sich ableiten, dass Unternehmen bei der Erstsondierung von möglichen Investitionsstandorten auf sehr aggregiertem Level die verfügbaren Fördermittel analysieren (vgl. III.3., S. 44 f.). Bei FuE-getriebenen Investitionen kann es dann bereits ein Makel sein, wenn ein Land keine FuE-Förderung anbietet, auf die ein Rechtsanspruch besteht. FuE-Förderung, die von dem Ermessen der Verwaltung abhängt – wie gegenwärtig die deutsche FuE-Zuschussförderung –, wird trotz einer Vielzahl von Fördermöglichkeiten typischerweise nicht in die Investitionsszenarien eingerechnet. In einer Situation, in der Neuansiedlungen in innovationsstarken Regionen in Deutschland nicht zwingend von dieser Stärke profitieren können – da bspw. Fachkräfte knapp, großstadtnahe Gewerbeflächen rar bzw. teuer sind –, kann die öffentliche Förderung das Zünglein an der Waage sein.

## **5. Übersicht der Fördermittel im globalen Vergleich**

Im Folgenden wird ein globaler Vergleich aufgeführt, der die verschiedenen Förderansätze, -strategien und -instrumente in unterschiedlichen Staaten im Grundsatz beleuchtet und zueinander für ausgewählte Länder ins Verhältnis setzt. Es wurde eine Auswahl getroffen, bei der einerseits die wichtigsten EU-Nachbarstaaten und andererseits wichtige Vertreter der verschiedenen Förderansätze, so zum Beispiel Singapur und die Vereinigten Staaten von Amerika, aufgeführt sind. Grundsätzlich ist zu beobachten, dass die Anstrengungen all dieser verschiedenen Staaten sowohl in Bezug auf das jeweilige Bruttoinlandsprodukt als auch in Bezug auf die absoluten Zahlen der Inves-

---

<sup>59</sup> Eine umfassende Übersicht über die weltweit verfügbaren steuerlichen FuE-Förderregime bietet der EY Worldwide R&D Incentives Guide 2018, 6 ff., abrufbar unter [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide/\\$FILE/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide/$FILE/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide.pdf).

titionen in FuE in den letzten Jahren konstant ansteigen.<sup>60</sup> Es lässt sich folglich zweifelsfrei feststellen, dass der Mehrwert von starken FuE-Aktivitäten in den einzelnen Nationalstaaten erkannt wurde. Folglich wurden die jeweiligen bereits bestehenden nationalstaatlichen Förderprogramme amplifiziert oder aber um weitere Programme ergänzt. Nachfolgend werden ausschließlich input-orientierte Förderregime vorgestellt.

### a. Österreich

| Name                 | Forschungsprämie   |
|----------------------|--|
| Modell               | Tax Credit (Prämie wird auf das Abgabenkonto des Antragstellers überwiesen)  |
| Anspruchsberechtigte | alle Unternehmen jeglicher Größe und Industrie   |
| Förderquote          | 14 %   |
| Förderfähige Kosten  | qualifizierende FuE-Ausgaben in unbegrenzter Höhe und Auftragsforschung bis zu 1 Mio. Euro Bemessungsgrundlage                         |
| Sonstiges            | Zur Antragsstellung ist ein Gutachten der Forschungsfördergesellschaft (FFG) notwendig, das das Vorliegen von FuE-Projekten bestätigt. |

Bereits im Jahr 2012 lag Österreich bei den staatlich finanzierten FuE-Ausgaben im Verhältnis zum eigenen Bruttoinlandsprodukt an der Spitze der OECD-Staaten.<sup>61</sup> Somit gehört Österreich zu den Spitzenländern in Bezug auf die FuE-Förderung, kann jedoch, was tatsächlichen innovativen Output angeht, noch nicht mit der Spitze mithalten. Als Gründe hierfür werden einerseits das vergleichsweise kleine BIP von Österreich und andererseits Effizienzdefizite innerhalb der Innovationsprozesse genannt.<sup>62</sup> Mittlerweile

<sup>60</sup> OECD, Main Science and Technology Indicators (MSTI 2018/02), abrufbar unter: [www.oecd.org/sti](http://www.oecd.org/sti); Eurostat, leichter Anstieg der FuE-Ausgaben in der EU im Jahr 2017 auf 2,07 % des BIP, Pressemitteilung, 5/2019 – 10. Januar 2019.

<sup>61</sup> OECD, Main Science and Technology Indicators database.

<sup>62</sup> EFRE-Programm Investitionen in Wachstum und Beschäftigung Österreich 2014–2020, Österreichische Raumordnungskonferenz Schriftenreihe Nr. 197, 24.

gibt es einige Länder, die einen noch höheren Anteil vorzuweisen haben, doch noch immer gehört Österreich zur Spitzengruppe.<sup>63</sup>

Die in Österreich verfügbare „Forschungsprämie“ steht grundsätzlich allen Unternehmen und Branchen offen und wird nach positiver Begutachtung der FuE-Aktivitäten bis zu einer Höhe von 14 % der förderwürdigen Aufwendungen gewährt. Unteraufträge sind bis zu einer Bemessungsgrundlage von maximal 1 Mio. Euro förderfähig.<sup>64</sup> Die entsprechende Summe wird dabei als Gutschrift auf das Abgabekonto des jeweiligen Unternehmens gebucht. Eine Besonderheit der Förderung in Österreich ist dabei, dass die Steuerprämie auch Unternehmen angerechnet wird, die einen Verlust ausweisen.<sup>65</sup>

## b. Niederlande

|                      |   |
|----------------------|---|
| Name                 | Afdrachtvermindering Speur- & Ontwikkelingswerk (WBSO)  |
| Modell               | Tax Credit  |
| Anspruchsberechtigte | alle Unternehmen jeglicher Größe und Industrie  |
| Förderquote          | 32 % für bis zu 350.000 Euro und anschließend 16 % auf den Betrag über 350.000 Euro   |
| Förderfähige Kosten  | Personalkosten und förderfähige Ausgaben. Förderung wird dann mit der des Unternehmens abzuführenden Lohnsteuer verrechnet.         |
| Sonstiges            | In den Niederlanden sind weitere steuerliche Programme verfügbar, wie eine Patentbox und spezielle Programme für Start-ups und KMU. |

Das niederländische Förderprogramm „Afdrachtvermindering Speur- & Ontwikkelingswerk“ (WBSO) ist als Tax Credit ausgestaltet und steht ebenfalls grundsätzlich allen Unternehmen jeglicher Größe und Industrien zur Verfü-

<sup>63</sup> *Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI)*, Gutachten 2017, Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands, 2017, 109.

<sup>64</sup> *OECD*, Review of the National R&D Tax Incentives and Estimates of R&D Tax Subsidy Rates, 2017: Annex 2. Overview of eligibility of current and capital expenditure for R&D tax relief; Annex 3. Subcontracting rules – terms and conditions governing R&D tax relief eligibility; Annex 6. Limitation of R&D tax relief in OECD, EU and other major economies (aktualisiert um die aktuelle Förderquote).

<sup>65</sup> Vgl. *Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft FFG*, abrufbar unter: <https://www.ffg.at/recht-finanzen/rechtsgrundlagen> (abgerufen am 11.5.2019).

gung. Zusätzlich zu diesem umfassenden Modell gibt es noch weitere, speziell für Start-Ups und KMU zugeschnittene steuerliche Förderprogramme. Die Förderhöhe liegt dabei in Bezug auf die ersten 350.000 Euro förderfähiger Aufwendungen bei 32 % und bei 16 % für alle Aufwendungen oberhalb dieser 350.000 Euro. Förderfähig sind in erster Linie Personalkosten und etwaige förderfähige Investitionen.<sup>66</sup>

In den Niederlanden werden die förderfähigen Lohnkosten mit der abzuführenden Lohnsteuer eines Unternehmens verrechnet.<sup>67</sup>

### c. Frankreich

| Name                 | Crédit d'impôt recherche   |
|----------------------|--|
| Modell               | Tax Credit   |
| Anspruchsberechtigte | alle Unternehmen jeglicher Größe und Industrie   |
| Förderquote          | 30 % auf die ersten 100 Mio. Euro und anschließend 5 % auf den Betrag über 100 Mio. Euro   |
| Förderfähige Kosten  | Qualifizierende FuE-Ausgaben; bei der Auftragsforschung sind Kosten von verbundenen Unternehmen bis zu einer Höhe von 2 Mio. Euro und bei unabhängigen Unternehmen bis zu einer Höhe von 10 Mio. Euro förderfähig. |
| Sonstiges            | In Frankreich sind weitere steuerliche Programme verfügbar, wie spezielle Programme für Start-ups und KMU und eine verminderte Steuerlast auf Einnahmen aus Patenten.  |

Auch in Frankreich gibt es zur Unterstützung der privaten FuE-Aktivitäten von Unternehmen einen Mix aus begünstigter Besteuerung von FuE-Aktivitäten und direkter Unterstützung, zum Beispiel in Form von Zuschüssen, Beschaffungsverträgen und Steuergutschriften. Das wichtigste Förderprogramm ist der „Crédit d'impôt recherche“ (CIR). Die Förderquote liegt mit 30 % auf die ersten 100 Mio. Euro und 5 % auf den Betrag jenseits dieser 100 Mio. Euro auffällig weit über dem Durchschnitt. Insgesamt entsteht so

<sup>66</sup> *Netherlands Enterprise Agency*, Manual WBSO 2019 Commissioned by the Ministry of Economic Affairs and Climate Policy, 2019, 16 ff.

<sup>67</sup> *OECD*, REVIEW OF NATIONAL R&D TAX INCENTIVES AND ESTIMATES OF R&D TAX SUBSIDY RATES, 2017: Table 8. Limitation of R&D tax relief in OECD, EU and other major economies; European Commission: A Study on R&D Tax Incentives Annex: Good practice cases FINAL REPORT, TAXUD/2013/DE /315 FWC No. TAXUD/2010/CC/104, 2017, 22 ff.

(Stand März 2019) ein Fördervolumen für FuE-Aktivitäten in Frankreich von mehr als 6 Mrd. Euro.<sup>68</sup> Bereits erhaltene öffentliche Zuschüsse für Forschungsvorhaben müssen von dieser Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Als förderfähige Kosten gelten dabei qualifizierte FuE-Ausgaben gemäß Frascati-Handbuch.

Zudem werden auch in Frankreich Einnahmen, die direkt aus Patenten resultieren, mit einem geringeren Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15 % belegt. Bei diesem Instrument der indirekten Förderung handelt es sich um eine Patentbox, wie sie weltweit in diversen Staaten verfügbar ist.<sup>69</sup> Diese Patentbox ermöglicht eine Steuervergünstigung für Patente und Lizenzen, die ein direktes Produkt von FuE-Aktivitäten sind.<sup>70</sup> Mit der am 20. Dezember 2018 verabschiedeten Haushaltsgesetzgebung für 2019 hat Frankreich die eigene Patentbox zudem im Sinne des Nexus Approach angepasst und BEPS-konform ausgestaltet. Mit dieser Patentbox verzichtete Frankreich bisher jährlich auf geschätzt 300 Mio. Euro an direkten Steuereinnahmen.<sup>71</sup> Darüber hinaus gibt es weitere spezielle Förderprogramme für KMU und zur Stärkung der französischen Start-ups.

---

<sup>68</sup> *OECD*, R&D Tax Incentive Database, March 2019 unter: <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-france.pdf>.

<sup>69</sup> Bzw. IP- oder Lizenzbox.

<sup>70</sup> *OECD*: R&D Tax Incentives: France; *EFI Gutachten 2016*, A2 Patentboxen – Kein Ersatz für Steuerliche FuE-Förderung, 23.

<sup>71</sup> *International Monetary Fund*, France – Selected Issues, IMF Country Report No. 17/289, 6. September 2017, 9, abrufbar unter: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2017/09/21/France-Selected-Issues-45271>.

#### d. Schweiz

| Name                 | R&D Super Deduction  |
|----------------------|--|
| Modell               | Steuervergünstigung (Tax Deduction)  |
| Anspruchsberechtigte | alle Unternehmen jeglicher Größe und Industrie   |
| Förderquote          | abhängig vom jeweiligen Kanton, die maximale Steuervergünstigung beträgt 150 % (die kantonübergreifende max. Steuervergünstigung beträgt 70 %)       |
| Förderfähige Kosten  | FuE-Personalkosten plus Pauschale von 35 % für weitere FuE-Kosten sowie Kosten für Auftragsforschung (max. 80 % im Falle interner Auftragsforschung) |
| Sonstiges            | Die Tax Deduction sowie eine Patentbox sind ab dem 1. Januar 2020 verfügbar; ein Tax Credit ist nicht verfügbar.                                     |

Per Volksabstimmung wurde in der Schweiz am 19. Mai 2019 das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) angenommen, welches per 1. Januar 2020 in Kraft treten soll. Mit der Steuerreform erweitert die Schweiz unter anderem ihren Instrumentenkasten der öffentlichen FuE-Förderung um eine Kanton-übergreifende Patentbox sowie eine Steuervergünstigung (R&D Super Deduction).

Mit der Patentbox wird der Gewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten auf kantonaler Ebene reduziert besteuert (Reduktion von max. 90 %). Die R&D Super Deduction erlaubt eine Steuervergünstigung von bis zu 150 % des FuE-Aufwands, abhängig von der jeweiligen kantonalen Regelung. Förderfähige FuE-Aufwendungen sind FuE-Personalaufwendungen, ergänzt um eine Pauschale von 35 % für weitere FuE-Kosten sowie Kosten für Auftragsforschung, vorausgesetzt, diese findet in der Schweiz statt.<sup>72</sup>

<sup>72</sup> Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF); abrufbar unter: <https://www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2018/6031.pdf>.

## e. Vereinigte Staaten von Amerika

| Name                 | Tax Credit  |
|----------------------|---|
| Modell               | Inkrementeller Tax Credit                                   |
| Anspruchsberechtigte | alle Unternehmen jeglicher Größe und Industrie              |
| Förderquote          | abhängig von individueller Voraussetzung                    |
| Förderfähige Kosten  | qualifizierende FuE-Ausgaben                                |
| Sonstiges            | Neben dem Tax Credit ist auch eine Tax Deduction verfügbar. |

Die Förderkulisse in den USA ist sehr vielseitig. Es gibt steuerliche Förderung für FuE-Tätigkeiten sowohl auf nationaler Ebene als in der Regel auch im jeweiligen Bundestaat. Die steuerliche Förderung kann sowohl als Tax Credit als auch als Tax Deduction ausgestaltet sein.<sup>73</sup> Auf diese Programme haben grundsätzlich alle Unternehmen jeglicher Größe und Industrie Zugriff. Förderfähig sind grundsätzlich auch hier nur die nach amerikanischem Recht qualifizierten FuE-Ausgaben für FuE-Aktivitäten, die in den USA durchgeführt wurden. Hierbei wird ein vergleichsweise weites Verständnis des Begriffs der qualifizierten FuE-Aufwendungen gebraucht.

Als eines der wenigen Länder ist in den USA der Tax Credit ein inkrementelles Modell und nicht volumenbasiert. Die Berechnung der Förderquote ist nicht ganz trivial. Hier gibt es im Grunde zwei Möglichkeiten. Im „regular credit“ werden als Vergleichszeitraum grundsätzlich die Jahre 1984–1988 genommen und der Anstieg seitdem bildet – vereinfacht dargestellt – die Bemessungsgrundlage. So können Unternehmen bis zu 6,5 % der qualifizierenden FuE-Kosten als Tax Credit gewährt werden. Die zweite Alternative zu Berechnung der Förderquote ist der „alternative simplified credit“. Hierbei liegt die Förderquote bei 9,1 % der Steigerung der FuE-Kosten im Steuerjahr, ausgehend von 50 % des Durchschnitts der FuE-Kosten in den vergangenen drei Jahren.

---

<sup>73</sup> EY, R&D (Fn. 27), 102 f.; EY, R&D (Fn. 27), 204 ff.

## f. Kanada

|                      |   |
|----------------------|---|
| Name                 | Scientific Research and Experimental Development (SR&ED) Tax Credit   |
| Modell               | Tax Credit  |
| Anspruchsberechtigte | alle Unternehmen jeglicher Größe und Industrie  |
| Förderquote          | 15 %  |
| Förderfähige Kosten  | qualifizierende FuE-Ausgaben  |
| Sonstiges            | Für kleine kanadische Unternehmen erhöht sich die Förderquote auf 35 % auf die ersten 3 Mio. Kanadische \$ (ca. 2 Mio. Euro). |

Die steuerliche Förderung in Kanada hat eine lange Tradition. Bereits seit den 1940er Jahren werden FuE-Aktivitäten gefördert. Die Gesetze, auf denen steuerliche Regelungen zur Förderung von FuE-Aktivitäten in Kanada basieren, sind der bundesstaatliche „Tax Act“ und die „Income Tax Regulations“. Kanada fördert hierbei umfassende FuE-Aktivitäten im Inland und wirbt besonders erfolgreich auch ausländische Investoren im Bereich FuE an. Im Rahmen des Programms „Scientific Research and Experimental Development (SR&ED)“, ebenfalls einem Tax Credit Modell, werden Unternehmen jeglicher Größe und Industrie mit einer Förderquote von im Ergebnis durchschnittlich 15 % gefördert. Für kleine kanadische Privatunternehmen erhöht sich diese Förderrate zudem auf 35 % auf die ersten CAD 3 Mio., was ca. 2 Mio. Euro entspricht. Parallel zu den USA gibt es darüber hinaus auch in Kanada einzelne bundesstaatliche föderale Steuergutschriften und auch nichtrückzahlbare Zuschüsse für ausgewählte Industrien und Sektoren.<sup>74</sup>

---

<sup>74</sup> EY, Worldwide R&D Incentives Reference Guide, 2018, 44 ff.; *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in ausgewählten EU-Staaten, Kanada, Japan und USA, 12.

## g. Singapur

| Name                 | Enhanced R&D Deduction   |
|----------------------|--|
| Modell               | Tax Deduction  |
| Anspruchsberechtigte | alle Unternehmen jeglicher Größe und Industrie   |
| Förderquote          | Enhanced Tax Deduction; 250 % für FuE-Ausgaben   |
| Förderfähige Kosten  | qualifizierende FuE-Ausgaben   |
| Sonstiges            | Seit der Haushaltsgesetzgebung für 2019 gilt eine Flat Deduction und es gibt keine Unterscheidung mehr nach Unternehmensgröße. |

Singapur bietet als steuerliche Förderung keinen Tax Credit, sondern eine Tax Deduction. Die wichtigste Form der Tax Deduction ist die Enhanced Tax Deduction, die eine Flat Deduction in Höhe von 250 % auf qualifizierte FuE-Kosten ermöglicht. Förderfähig sind in Singapur primär die FuE-Ausgaben, die in Singapur anfallen. Für externe FuE-Fähigkeiten gibt es, auch nur unter besonderen Umständen, eine verringerte steuerliche Begünstigung. Die Beantragung erfolgt im Rahmen der jährlichen Steuererklärung. Eine Bestätigung wie z.B. in Österreich ist nicht nötig, jedoch bedarf es ab eines Schwellenwertes von 150.000 SG\$ (knapp 100.000 Euro) Förderung einer detaillierten Projektbeschreibung. Eine Unterscheidung zwischen Großunternehmen und SMEs (kleine und mittlere Unternehmen in UK), wie es sie bis ins Jahr 2018 gab, gibt es seit der Verabschiedung des Haushaltplans für 2019 nicht mehr.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> Singapore Budget, [https://www.singaporebudget.gov.sg/data/budget\\_2018/download/FY2018\\_Budget\\_Statement.pdf](https://www.singaporebudget.gov.sg/data/budget_2018/download/FY2018_Budget_Statement.pdf), 12; *EY Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2018*, 238 f.

## h. Neuseeland

| Name                 | R&D Tax Credit   |
|----------------------|--|
| Modell               | Tax Credit   |
| Anspruchsberechtigte | Der R&D Tax Credit steht allen Unternehmensgrößen und Branchen zur Verfügung.  |
| Förderquote          | Tax Credit: 15 %   |
| Förderfähige Kosten  | qualifizierte FuE-Ausgaben   |
| Sonstiges            | Neuseeland bietet einen zusätzlichen Tax Loss Cash-out, dessen Profiteure ausschließlich Unternehmen sind, die aktuell keine steuerpflichtigen Gewinne erzielen und durch FuE-Aktivitäten gewonnenes IP im Unternehmen halten. |

Neuseeland gehörte zusammen mit Deutschland zu den wenigen OECD-Staaten, die bis vor kurzem keine steuerliche FuE-Förderung angeboten haben. Mit Wirkung zum 1. April 2019 hat sich das geändert, denn Neuseeland bietet seitdem ein Tax-Credit-Modell in Höhe von 15 % der förderfähigen FuE-Kosten ab einem Mindestvolumen von 50.000 NZD (ca. 30.000 Euro) an.<sup>76</sup> Erfahrungswerte bestehen zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Schrift noch nicht. Positiv hervorzuheben ist, dass bereits seit Einführung des Förderregimes eine ausführliche Kommentierung seitens der Finanzverwaltung zur Verfügung steht, um Antragstellern Hilfestellung zu geben.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> *OECD*, R&D Tax Incentives: New Zealand, 2018, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-new-zealand.pdf>; *EY Worldwide R&D Incentives Reference Guide* 2018, 196; Ministry of Business, Innovation & Employment, Research and development Tax incentive; unter <https://www.mbie.govt.nz/science-and-technology/science-and-innovation/funding-information-and-opportunities/r-d-tax-incentive/>.

<sup>77</sup> Inland Revenue, Te Tari Taake, Draft Guidance, abrufbar unter: <http://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/2018-commentary-rdte-bill.pdf>.

## 6. Best Practices im internationalen Kontext

Verschiedene internationale Studien kommen zu dem Ergebnis, dass eine steuerliche Förderung grundsätzlich einen positiven Effekt für die Volkswirtschaft hat und die Ausgaben von Unternehmen für FuE im Grundsatz erhöhen. Für ein erfolgreiches Förderregime und somit den größten volkswirtschaftlichen Nutzen, bei gleichzeitig positivem Kosten-Nutzen-Aufwand für Unternehmen, haben sich sowohl in der Praxis als auch in der Wissenschaft bestimmte Best Practices herauskristallisiert. Empirische Daten belegen zum Beispiel, dass die volumenbasierte FuE-Förderung von Unternehmen im Gegensatz zu inkrementellen Förderungen bevorzugt wird.<sup>78</sup> Insgesamt hat die Europäische Kommission 20 Best-Practice-Prinzipien aufgelistet, von denen aus Praxissicht insbesondere folgende interagierende Punkte eine herausragende Stellung haben:

- Rechtssicherheit und Planungssicherheit
- Transparente Bewerbungs- und Prüfungsprozesse

Die zwei wichtigsten Anforderungen an eine staatliche Förderstrategie sind daher die Schaffung von schnellstmöglicher Rechtssicherheit und einer damit einhergehenden Planungssicherheit für Unternehmen mit FuE-Aktivitäten. Die Rechtssicherheit wird in erster Linie durch eine klare Definition von FuE-Aktivitäten und förderfähigen Aufwendungen sowie von einem transparenten Bewerbungsverfahren, aber auch Prüfprozessen gewährleistet. Ein schwebendes Rückzahlungsrisiko ist zu minimieren.

### a. Rechtssicherheit und Planungssicherheit

Für das Erreichen dieser beiden Ziele verfolgen die zuvor präsentierten Länder unterschiedliche Strategien. Zum einen gibt es z.B. externe Prüfinstanzen, die bereits im Vorfeld der Erteilung einer Zusage von Steuergutschriften oder anderen steuerlichen Instrumenten eine verbindliche Prüfung hinsichtlich des Vorliegens der Fördervoraussetzungen vornehmen (z.B. Wahlmöglichkeiten in Österreich). Kanada setzt zum Beispiel auf eine detaillierte Kommentierung, um Unternehmen bei Zweifelsfragen frühzeitig Hilfestellung geben zu können. Darüber hinaus gibt es bei Förderregimen mit einer bereits langen Laufzeit ein gutes gegenseitiges Verständnis zwischen Unternehmen und der Finanzverwaltung, so dass bei Zweifelsfragen schnell Klarheit besteht.

---

<sup>78</sup> *European Commission, A Study on R&D Tax Incentives*, 6 ff.

Diese Elemente schützen Unternehmen vor ungeplanten Rückzahlungen, damit diese mit ihren FuE-Mitteln freier agieren und sich auf bestimmte Innovationsprojekte konzentrieren können. Nichtsdestotrotz ist aus der Praxis zu berichten, dass bei großen Fördermittelanträgen (typischerweise > 1. Mio. Euro) die Prüfungstiefe steigt. Hier ist die Informationsasymmetrie zwischen Verwaltung und Unternehmen ein in der Praxis durch transparente Bewerbungs- und Prüfprozesse zu überbrückendes Problem.

## **b. Transparente Bewerbungs- und Prüfungsprozesse**

Wesentliches Instrument zur Herstellung der Planungs- und Rechtssicherheit im Sinne einer prognostizierbaren Förderung sind transparente und konstante Bewerbungs- und Prüfungsprozesse und damit für den langfristigen Erfolg eines Förderinstruments entscheidend. Diese wirken sich auf die wahrgenommene Attraktivität des Förderinstruments und damit auf seine Anreizwirkung aus. Die wahrgenommene unternehmerische Kosten-Nutzen-Abwägung ist maßgeblich. In der Praxis bedeutet das, dass eine mögliche Intransparenz der Bewerbungs- und Prüfprozesse den von den Unternehmen wahrgenommenen Fördervorteil überproportional reduzieren würde. So müssen die Risiken für die Antragsteller so gering wie möglich gehalten werden. Dies beinhaltet unter anderem sowohl transparente als auch im Zeitverlauf konsistente und konstante Dokumentationsanforderungen, Prüfmethoden und eine Vergleichbarkeit der Prüfergebnisse der ggf. verschiedenen prüfenden Instanzen.

Darüber hinaus sollte von staatlicher Seite gewährleistet werden, dass stets auch der visionäre Blick in die Zukunft, der für Innovation und FuE grundsätzlich unerlässlich ist und durchaus über die Grenzen bisher bekannter FuE-Aktivitäten hinausgehen kann, von der FuE-Förderung umfasst wird. In der Praxis bedeutet dies, dass auch Aktivitäten gefördert werden können, die völlig neue Lösungsansätze verfolgen und nicht in den üblichen Mustern der projektgeförderten FuE-Aktivitäten verlaufen. Im Sinne des „Grundrauschens“ an FuE-Aktivitäten innerhalb Deutschlands sollte daher auch ein Denken und Forschen außerhalb der bekannten Bahnen möglich und vor allem förderbar sein.

Auf Basis der praktischen Erfahrung und des Umstands einer deutlich gedeckelten Förderung würde eine großzügige Interpretation des FuE-Begriffs – auf Basis einer konkreten und detaillierten Kommentierung für erfah-

rungsgemäß kritische Anwendungsfälle (bspw. Softwareentwicklung) – die Anreizwirkung maßgeblich positiv beeinflussen.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> Vgl. *OECD*, Ansätze zur Ausweitung der Definition innovativer Tätigkeiten gem. *OECD*, Oslo Manual; abrufbar unter [www.oecd.org/sti/oslomanual](http://www.oecd.org/sti/oslomanual).

## IV. Zusammenfassung – Stellt die Forschungszulage eine Chance für den innovativen Mittelstand dar?

### 1. Ja – denn es sendet ein politisches Signal

Unbestrittenermaßen befinden sich nahezu alle Wirtschaftszweige aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung in einer Transformationsphase. Ebenfalls unumstritten ist, dass zur erfolgreichen Durchführung eben dieser Transformation erhebliche finanzielle Mittel aufgewendet und Innovationsanstrengungen unternommen werden müssen. Diesbezüglich lässt sich in Anbetracht des bereits zuvor skizzierten internationalen Wettstreits um die Wachstumspotentiale der Zukunft feststellen, dass nach stark überwiegender Ansicht ein Konsens dahingehend besteht, dass sowohl Bund als auch Länder die FuE in Deutschland in höherem Maße stärken sollten.<sup>80</sup>

Zum Herausgabezeitpunkt dieser Schrift kann (noch) festgehalten werden, dass Deutschland nach wie vor zur Weltspitze bei Innovationen gehört. Nach den USA, China und Japan belegt Deutschland bei den Ausgaben für FuE Platz vier.<sup>81</sup> Die Gewichte in der FuE-Förderung verlagern sich aber rasant und vor allem zugunsten asiatischer Staaten, die hohe Steuervorteile gewähren.<sup>82</sup> Unter anderem um dieser Entwicklung entgegenzusteuern, hat die deutsche Wirtschaft ihre internen FuE-Investitionen in den Jahren 2007 bis 2017 von 43,0 auf 68,6 Mrd. Euro erhöht.<sup>83</sup>

---

<sup>80</sup> *Gidde*, KurzPosition: Steuerliche Forschungsförderung einführen, VDMA e.V., abrufbar unter: <https://www.vdma.org/v2viewer/-/v2article/render/22765683>; *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.*, Umsetzungsstau in der Innovationspolitik: Steuerliche FuE-Förderung dort, wo sie am meisten nützt! 2019; *Verband der Chemischen Industrie e.V.*, Steuern: Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung, 4. März 2019.

<sup>81</sup> *Eurostat*, leichter Anstieg der FuE-Ausgaben in der EU im Jahr 2017 auf 2,07 % des BIP, Pressemitteilung, 5/2019 – 10. Januar 2019.

<sup>82</sup> *Krawczyk/Legler/Gehrke*: Asiatische Aufhol-Länder im globalen Technologiewettbewerb: Die FuE- und Bildungsanstrengungen von Korea, China und Indien im Vergleich, Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, ISSN 1861-1559.

<sup>83</sup> *Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.*, Forschung und Entwicklung: Die Wissenschaftsstatistik des Stifterverbandes erhebt jedes Jahr die Zahlen zu Forschung und Entwicklung der Unternehmen und Institutionen für Gemeinschaftsforschung in Deutschland, abrufbar unter: <https://www.stifterverband.org/forschung-und-entwicklung>.

Die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung sendet ein starkes politisches Signal. Deutschland schließt die im internationalen Vergleich offensichtlich bestehende Lücke der hiesigen Förderlandschaft.<sup>84</sup> Nachstehend wird auf die wesentlichen Mehrwerte der Forschungszulage eingegangen, die die bisherige Zuschussförderung komplementär ergänzen.

## **2. Agil und themenoffen: Planbare Einnahmen für Unternehmen und Liquiditätszuführung**

Anders als die bisher in Deutschland zur Verfügung gestellte Zuschussförderung fördert die steuerliche FuE-Förderung nicht nur die erforderliche Spitzenforschung in dezidierten Bereichen, sondern sie bietet Freiheitsgrade, um das förderpolitische Ziel – ein Grundrauschen an FuE-Aktivitäten – zu erreichen. Darüber hinaus soll die grundsätzlich themenoffene Förderung dazu beitragen, dass neue und noch nicht antizipierte Innovationen entstehen können, für die in der Zuschussförderung in ihrer bisherigen Form keine passenden Fördermöglichkeiten bestanden hätten. Dies ist ein entscheidender Vorteil, denn immer wieder stehen verschiedenste Konzepte im Wettbewerb zueinander, ohne dass vorab ersichtlich wäre, welche Lösungsansätze schlussendlich ein Problem oder bestimmte Herausforderungen lösen werden.

Soweit ein Rechtsanspruch aufgrund einer entsprechenden Förderregelung besteht, werden die Einnahmen hieraus für Unternehmen planbar.

Darin unterscheidet sich die steuerliche Forschungsförderung von der Projekt- bzw. Zuschussförderung, auf die kein unmittelbarer Rechtsanspruch besteht. Auch wenn ein FuE-Projekt grundsätzlich alle Programm Voraussetzungen für eine Zuschussförderung erfüllt, muss dieses nicht zur Förderung gelangen, da es im Wettbewerb mit anderen Projekten steht. Gerade sehr spezifische Innovationsansätze haben es im Förderwettbewerb schwer, da eine breite Verwertungsperspektive oft ein maßgebliches Entscheidungskriterium ist.

Bei der steuerlichen Forschungsförderung sind Rechtsunsicherheiten nur noch in solchen Fällen gegeben, bei denen Unklarheiten bezüglich der Definition von FuE-Aktivitäten existieren würden. Diese Fälle können durch eine

---

<sup>84</sup> Vgl. *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland – Handlungsbedarf und Reformoptionen, ifo Dresden berichtet, 2009.

sorgfältige Kommentierung auf ein Mindestmaß reduziert werden. Erfahrungswerte aus dem Ausland und der deutschen Zuschussförderung stehen in großem Umfang zur Verfügung und werden über eine steile Lernkurve nach Einführung der Forschungszulage zügig ausgeweitet.

Die Anreizwirkung für Unternehmen liegt daher nicht in einem einmaligen Ad-hoc-Effekt, sondern in der planbaren Konstanz und Kontinuität der Liquiditätszuführung für die eigenen FuE-Aktivitäten. Dieser Umstand ist gerade für mittelständische Unternehmen entscheidend; denn er erlaubt – da die Förderwirkung planbar und langfristig angelegt ist – Investitionen in den Aufbau von FuE-Personal.

### **3. Eine steuerliche FuE-Förderung stärkt den Mittelstand in Anbetracht der Herausforderungen durch die Digitalisierung**

Es bedarf kaum einer Erklärung, wie wichtig der Mittelstand für Deutschland ist, denn mehr als jeder zweite Euro und deutlich über die Hälfte aller Arbeitsplätze werden von mittelständischen Unternehmen verdient bzw. gestellt.<sup>85</sup> Die Digitalisierung stellt aber gerade diese Unternehmensgruppe vor besonders große Herausforderungen, denn sowohl Wertschöpfungsketten als auch ganze Märkte werden gerade neu geordnet oder stehen vor einer solchen Neuordnung. Alle Produkte und Dienstleistungen stehen dementsprechend aktuell auf dem Prüfstand, müssen angepasst werden oder sich auf dem sich im Wandel befindenden Markt neu bewähren. Eben jene Prozesse verlangen insbesondere vom Mittelstand einen sprunghaften und beschleunigten Aufbau von spezifischen Kompetenzen und Fertigkeiten. Innovationsvorhaben als wesentliches Element dieser Prozesse und Entwicklungen verlangen also auf mehreren Ebenen Kapazitäten, finanzielle Mittel und eine Strategie. Um dies zu gewährleisten, müssen mittelständische Unternehmen eine planbare und sichere Kofinanzierung in Anspruch nehmen können, auf die sie vertrauen können.

---

<sup>85</sup> *Bundesministerium für Wirtschaft und Energie*, Wirtschaftsmotor Mittelstand: Zahlen und Fakten zu den deutschen KMU, 2019.

## V. Abschließende Betrachtung und Fazit

Die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung in Form der Forschungszulage erscheint gerade mit Blick auf die bevorstehenden Aufgaben im Rahmen der digitalen Transformation als geeignetes Instrument, den deutschen Mittelstand im internationalen Wettbewerb zu stärken.

Die steuerliche Forschungsförderung birgt für Unternehmen grundsätzlich drei große Vorteile.

Das sind zum einen die bessere Planbarkeit und die Rechtssicherheit in Bezug auf die Kofinanzierung von FuE-Tätigkeiten.

Zum anderen gewährt sie ein Plus auf Seiten der (zeitlichen) Flexibilität, denn die Förderung wird im Nachhinein beantragbar sein. Somit können auch kleinteilige und agile Projekte mit hohem Handlungsdruck in den Genuss einer Förderung kommen, für die die Antragsfristen und erwarteten Laufzeiten der bestehenden Zuschussförderung oft zu langwierig waren. Typische Antragsfristen rangieren von 6 bis 12 Monaten. Vor Zuwendungsbescheid-Erteilung darf mit dem zuschussgeförderten Vorhaben nicht begonnen werden. Die Zuschussförderung unterstellt regelmäßig Projektlaufzeiten von zwei bis fünf Jahren.

Schließlich werden sowohl die betroffenen Unternehmen als auch der gesamte Innovationsprozess innerhalb Deutschlands von der themenoffenen Förderung profitieren.

Die vorherige Statusanalyse zeigt, dass sich der Innovationsstandort Deutschland großen Herausforderungen gegenüber sieht. Dazu zählen: ein in Bezug auf FuE-Investitionen im internationalen Vergleich schwächerer deutscher Mittelstand, ein in der Tendenz sinkendes bzw. stagnierendes Interesse ausländischer Unternehmen am FuE-Standort Deutschland, eine wachsende Forschungsaktivität anderer Staaten – und alles möglicherweise beschleunigt durch BEPS.

Es gilt im wachsenden internationalen Standortwettbewerb, den innovativen Mittelstand zusätzlich zu unterstützen, um sich den zuvor genannten Herausforderungen wirkungsvoll entgegenzustellen:

Die Beispiele aus Theorie und Praxis, die aufgeführt sind, lassen jedoch hoffen, dass die Einführung der Forschungszulage Teil einer Wendung darstellen kann. Die Forschungszulage verspricht eine bessere Planbarkeit, Flexibilität und themenoffene Innovation. Auch der Blick ins Ausland zeigt,

dass steuerliche FuE-Förderung ein erfolgsversprechendes Modell darstellen kann, solange die Voraussetzungen einer Rechts- und Planungssicherheit sowie transparenter Dokumentations-, Bewerbungs- und Prüfungsprozesse gegeben sind.

Wichtig ist, dass die steuerliche Zulage nicht zu Lasten der in Deutschland sehr gut funktionierenden Zuschussförderung eingeführt wird, sondern diese komplementierend ergänzt. Während die steuerliche FuE-Förderung das Potential aufweist, eine Breitenwirkung in der Innovationsförderung zu erzielen, ist die Zuschussförderung in Deutschland unerlässlich für die Förderung disruptiver Leuchtturminnovationen mit hoher Breitenwirkung.

## Literaturhinweise

*Appelt, Silvia*, „R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts“, OECD Science, Technology and Industry Policy papers, No 32, Paris, 2016.

*Belitz, Heike*, DIW Wochenbericht Nr. 47, „Unternehmen mit Forschung im Ausland stärken den Forschungsstandort Deutschland“, 2017.

*Bollmann/Meck*, Frankfurter Allgemeine Zeitung, „Aufstand gegen Altmeier: So viel Frust war selten“, 7.4.2019.

*Demary, Vera*, Digitalisierung und Mittelstand: Eine Metastudie, Institut der deutschen Wirtschaft Köln, 2016.

*Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*, EY Mittelstandsbarometer, Neue Wege für das Wachstum, 2018.

*Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*, EY Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2018.

*Ernst, Christof*, Taxation, R&D Tax incentives and patent application in Europe, ZEW Discussion Papers, No. 11, 2011.

*European Commission*, A Study on R&D Tax Incentives, Final Report, 2014.

*Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI)*, EFI Gutachten: Gutachten zur Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands, 2017.

*Gehrke, Birgit*, Asiatische Aufhol-Länder im globalen Technologiewettbewerb: Die FuE- und Bildungsanstrengungen von Korea, China und Indien im Vergleich, Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, 2016.

*Gewinnus, Susanne*, DIHK-Innovationsreport; Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V., 2017.

*Graf, Nikolaus*, Ökonomische Bewertung von Instrumenten der F&E-Förderung, Applied Research Series No. 1, 2009.

*Guellec, Dominique*, The Impact of Public „R&D Expenditure on Business R&D“, OECD Science, Technology and Industry Working Papers Nr. 4, 2000.

*Hüwels, Hermann*, DIHK-Innovationsreport; Deutscher Industrie und Handelskammertag e.V., 2017.

*Krawczyk, Olaf*, Asiatische Aufhol-Länder im globalen Technologiewettbewerb: Die FuE- und Bildungsanstrengungen von Korea, China und Indien im Vergleich, Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, 2016.

*Legler, Harald*, Asiatische Aufhol-Länder im globalen Technologiewettbewerb: Die FuE- und Bildungsanstrengungen von Korea, China und Indien im Vergleich, Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, 2016.

*OECD*, Science, Technology and Industry Scoreboard, Paris, 2009.

*OECD*, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015.

*OECD*, Frascati Manual: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris, 2015.

*OECD*, Special Issue on New Science and Technology Indicators, STI Review No. 27, 2001.

*OECD*, Frascati-Handbuch 2015: Leitlinien für die Erhebung und Meldung von Daten über Forschung und experimentelle Entwicklung, Messung von wissenschaftlichen, technologischen und Innovationstätigkeiten.

*OECD*, Main Science and Technology Indicators Database, 2018.

*OECD*, Review of National R&D Tax Subsidy Rates, 2017.

*OECD*, R&D Tax Incentives Countries Database, updated: 2018.

*OECD*, Oslo Manual: Ansätze zur Ausweitung der Definition innovativer Tätigkeiten.

*Paterson, Iain*, Ökonomische Bewertung von Instrumenten der F&E-Förderung, Applied Research Series No. 1, 2009.

*Schäfers, Manfred*, Frankfurter Allgemeine Zeitung, „Ein Gipfel gegen Steuerschweinerei“, 12.11.2014.

*Schlotböller, Dirk*, DIHK-Innovationsreport; Deutscher Industrie und Handelskammertag e.V., 2017.

*Schuh, Ulrich*, Ökonomische Bewertung von Instrumenten der F&E-Förderung, Applied Research Series No. 1, 2009.

*Spengel, Christoph*, Steuerliche FuE-Förderung: Studie im Auftrag der Expertenkommission Forschung und Innovation, Studien zum Deutschen Innovationssystem, No. 15, 2017.

*Spengel, Christoph*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland – Handlungsbedarf und Reformoptionen, ifo Dresden, 2009.

*Spengel, Christoph*, Taxation, R&D Tax incentives and patent application in Europe, ZEW Discussion Papers, No. 11, 2011.

*Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V.*, Arendi: Analysen 2019 – Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft, Wissenschaftsstatistik GmbH im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft Essen, 2019.

*Stiftung Familienunternehmen*, ZEW Studie: Die Volkswirtschaftliche Bedeutung von Familienunternehmen.

*Straathof, Bas*, A Study on R&D Tax Incentives Final Report, 2014.

*Van Pottelsberghe de la Potterie, Bruno*, The Impact of Public „R&D Expenditure on Business R&D“, OECD Science, Technology and Industry Working Papers Nr. 4, 2000.

*Wiegard, Wolfgang*, Ökonomische Effekte einer steuerlichen Forschungsförderung in Deutschland, Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. und Verband der Chemischen Industrie e.V., 2011.

*Wissenschaftliche Dienste des Bundestages*, Ausgewählte Fragen zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, WD 4: Haushalt und Finanzen, 8.5.2015.

*Wissenschaftliche Dienste des Bundestages*, Steuerliche Förderung von Forschungs- und Entwicklung in ausgewählten EU-Staaten, Kanada, Japan und USA, WD 4, 2014.



## **ifst-Schriften 2019 / 2018 / 2017**

### **2019**

- Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018
- Nr. 528 *Joisten/Spierts/Heijnen/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer
- Nr. 529 *Salder*, Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen
- Nr. 530 *Scheffler/Hey*, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz
- Nr. 531 *Strüber/von Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?
- Nr. 532 *Haase/Kuen/Nonnenmacher*, Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?

### **2018**

- Nr. 522 v. *Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge
- Nr. 523 Kapitaleinkommensbesteuerung – Zukunft von Abgeltungsteuer und Unternehmensfinanzierung, Tagungsband zur außerordentlichen Kuratoriumssitzung am 27. November 2017
- Nr. 524 *Gsödl/Schmid*, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland

Nr. 525 *Hermenns/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO

Nr. 526 *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer

## 2017

Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe

Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine

Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung

Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif

Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung

Nr. 519 Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven –, Tagungsband zum ifst FORUM am 30. Mai 2017

Nr. 520 Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts/Brexit – Auswirkungen auf Europa, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 26. Juni 2017

Nr. 521 *Haase*, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung