

# **Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im Kontext beihilfenrechtlicher Vorgaben**

Arno Görlitz

Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im Kontext  
beihilfenrechtlicher Vorgaben

**Inaugural-Dissertation**

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte  
durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen  
Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von Arno Görlitz

aus Kamen

Dekan:	Prof. Dr. Matthias Casper
Erstgutachter:	Prof. Dr. Joachim Englisch
Zweitgutachter:	Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet
Tag der mündlichen Prüfung:	02.06.2020

**Arno Görlitz**

**Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im Kontext  
beihilfenrechtlicher Vorgaben**



Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster

## **Reihe III**

**Band 45**

**Arno Görlitz**

**Steuerliche Anreize für Forschung und  
Entwicklung im Kontext beihilfenrechtlicher  
Vorgaben**

## Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster

herausgegeben von der Universitäts- und Landesbibliothek Münster

<http://www.ulb.uni-muenster.de>



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

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

Dieses Buch steht gleichzeitig in einer elektronischen Version über den Publikations- und Archivierungsserver der WWU Münster zur Verfügung.

<https://www.ulb.uni-muenster.de/wissenschaftliche-schriften>

Arno Görlitz

„Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im Kontext beihilfenrechtlicher Vorgaben“

Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster, Reihe III, Band 45

Verlag readbox unipress in der readbox publishing GmbH, Dortmund

[www.readbox.net/unipress](http://www.readbox.net/unipress)

Zugl.: Diss. Universität Münster, 2020

Dieses Werk ist unter der Creative-Commons-Lizenz vom Typ 'CC BY-NC-ND 4.0 International'

lizenziert: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.de>

Von dieser Lizenz ausgenommen sind Abbildungen, welche sich nicht im Besitz des Autors oder der ULB Münster befinden.



ISBN 978-3-8405-0237-8

(Druckausgabe)

URN urn:nbn:de:hbz:6-70179715514

(elektronische Version)

direkt zur Online-Version:

© 2020 Arno Görlitz

Satz: Arno Görlitz  
Umschlag: ULB Münster



*Meiner Großmutter*





## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit ist im Wintersemester 2019/2020 von der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster als Dissertation angenommen worden. Der Stand der Bearbeitung ist August 2019 und für die Drucklegung konnte Literatur, Rechtsprechung und die Gesetzeslage bis zu diesem Zeitpunkt berücksichtigt werden.

Mit Blick auf die Fertigstellung meiner Dissertation möchte ich mich bei verschiedenen Menschen bedanken. Zuallererst gilt mein besonderer Dank meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch, welcher mir nicht nur bei der Verwirklichung meines Promotionsvorhabens alle Freiheiten gelassen hat, sondern mir stets mit wertvollem Ratschlag zur Seite stand und mir eine Tätigkeit am Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster als Wissenschaftlicher Mitarbeiter ermöglicht hat. Für die zahlreichen Arbeitserfahrungen und das entgegengebrachte Vertrauen bin ich sehr dankbar. Mein Dank gilt zugleich Herrn Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Allen Kolleginnen und Kollegen des Instituts für Steuerrechts möchte ich für die gemeinsame Zeit und die immer vorhandene Unterstützung danken. Die Gemeinschaft über die „Institutsgenerationen“ hinweg und mit den zahlreichen Gästen u.a. aus Taiwan, Spanien und Brasilien war und ist etwas Besonderes. Ganz besonderer Dank gebührt dabei Julia Kamps und Jan Luis Lemli für die jahrelange, zu Freundschaft gewachsene Zusammenarbeit, ohne deren reibungsloses Funktionieren die Fertigstellung dieser Arbeit nicht möglich gewesen wäre. Frau Mechtild Rövekamp möchte ich zudem für die umfassende Unterstützung in allen Fragen der täglichen Lehrstuhlarbeit ausdrücklich Dank sagen.

Hinsichtlich des Korrekturlesens gilt mein besonderer Dank Sina Katruß und Julia Kamps, die beide mit großer Akribie die vorliegende Arbeit durchgesehen haben. Ihnen gilt neben Dr. Thomas Wiesch, Jan Luis Lemli, Johannes Scholz, Lennart Andersen und Markus Günther ebenfalls der Dank für die ständige Bereitschaft zum inhaltlichen Diskurs.

Zu jedem Zeitpunkt der Erstellung der Arbeit und in allen Lebenslagen konnte ich auf Sina Katruß zählen, wofür ich ihr mit aller Liebe danken möchte. Ihr

beständiger Zuspruch und ihre Unterstützung haben mir in außerordentlichem Maße geholfen.

Abschließend möchte ich in tiefer Dankbarkeit meinen Eltern, Christiane und Axel Görlitz, die mich mein ganzes Leben bedingungslos unterstützen, mir in jeder Lebensphase mit enormer Tatkraft zur Seite stehen und mir meine gesamte Ausbildung ermöglicht haben, Dank aussprechen. Ohne sie hätte ich dieses Projekt nicht verwirklichen können. In liebevoller Erinnerung und besonderer Dankbarkeit für alles, was sie für mich getan hat, möchte ich meiner Großmutter, Waltraud Ortman, diese Arbeit widmen. Sie weiß, wieso.

Hamburg, im August 2020

Arno Görlitz

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	I
A. Einleitung .....	1
I. Untersuchungsgegenstand und Erkenntnisinteresse .....	1
II. Vorgehensweise und Gang der Untersuchung.....	5
B. Staatliche Förderung für Forschung und Entwicklung.....	9
I. Begriffsbestimmungen.....	11
II. Ökonomische Rechtfertigung staatlicher Forschungsförderung.....	13
III. Instrumente staatlicher Forschungsförderung.....	17
1. Direkte Projektförderung.....	17
2. Indirekte Förderung durch steuerliche Anreize.....	20
a. Begriff des steuerlichen Anreizes .....	21
b. Input-Förderung .....	23
aa. Bemessungsgrundlage.....	24
(1). Bewertungsfreiheiten .....	26
(2). Freibeträge und Freigrenzen .....	27
(3). Betriebs- und Sonderausgabenabzüge.....	29
bb. Steuerschuld.....	31
c. Output-Förderung .....	32
3. Zusammenfassung.....	34
IV. Bestandsaufnahme der staatlichen Rahmenbedingungen für Forschung und Entwicklung in Deutschland.....	35
1. System der Projektförderung.....	35
2. Unternehmensbesteuerung in Deutschland .....	39
a. Grundkonzeption.....	39
b. Regelungen mit Auswirkungen auf forschende Unternehmen .....	42
aa. Zinsschranke gem. § 4h EStG iVm. § 8a KStG.....	42
bb. Lizenzschranke gem. § 4j EStG.....	45
cc. Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter gem. § 5 II EStG.....	49
dd. Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG .....	50
ee. Mindestbesteuerung gem. §§ 10d I, II EStG und § 10a GewStG.....	52
ff. Verlustuntergang bei schädlichem Beteiligungserwerb gem. § 8c KStG .....	54
gg. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung gem. §§ 8 Nr. 1 lit. d-f GewStG .....	57
hh. Funktionsverlagerung gem. § 1 III AStG .....	59
c. Auswirkung des geltenden Unternehmensteuerrechts auf den Forschungsstandort .....	61

3.	Zusammenfassung.....	62
V.	Bestandsaufnahme der Forschungsförderung innerhalb der Europäischen Union.....	63
1.	Europäische Union.....	64
a.	Primärrechtlicher Stellenwert von Forschung und Entwicklung.....	64
b.	Verhältnis zum europäischen Wettbewerbsrecht .....	66
2.	Mitgliedstaaten der Europäischen Union.....	68
a.	Input-Förderung.....	69
b.	Output-Förderung .....	70
3.	Zusammenfassung.....	71
VI.	Schlussfolgerungen für den Forschungsstandort Deutschland.....	72
C.	Europäisches Beihilfenrecht .....	79
I.	Grundzüge des europäischen Beihilfenrechts .....	79
1.	Ziele und Funktion des europäischen Beihilfenrechts .....	84
2.	Beihilfenrechtliche Rechtsquellen .....	86
a.	Tatbestand der Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV .....	87
aa.	Begünstigung.....	90
bb.	Staatlich oder aus staatlichen Mitteln.....	91
cc.	Bestimmte Unternehmen .....	92
dd.	Wettbewerbsverfälschung .....	95
ee.	Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels.....	96
ff.	Tatbestandlicher Ausschluss .....	97
b.	Vereinbarkeit tatbestandlicher Beihilfen mit dem Binnenmarkt.....	99
aa.	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung .....	99
bb.	Ausnahmetatbestände .....	101
(1).	Art. 107 II AEUV .....	102
(2).	Art. 107 III AEUV .....	102
3.	Beihilfenrechtliches Verfahren und die Rolle der Kommission.....	105
a.	Grundlagen des Beihilfenverfahrens .....	105
b.	Prüfverfahren bei neuen und überarbeiteten Beihilfen.....	107
c.	Fortlaufende Überwachung bestehender Beihilfen .....	112
d.	Rechtsschutzmöglichkeiten .....	114
4.	Zusammenfassung.....	115
II.	Soft Law der Kommission.....	116
1.	Normensystem im Unionsrecht.....	116
a.	Normenhierarchische und typologische Einordnung .....	118
b.	Rechtliche Bindungswirkungen des europäischen Soft Law .....	121

2.	Beihilfenrechtliches Soft Law der Kommission .....	124
3.	Zusammenfassung .....	128
D.	Beihilfenrechtliche Anforderungen für steuerliche Anreize im Bereich Forschung und Entwicklung.....	129
I.	Beihilfenrechtlicher Tatbestand gem. Art. 107 I AEUV bei steuerlichen Anreizen für Forschung und Entwicklung.....	129
1.	Bestimmung des steuerlichen Referenzrahmens .....	130
a.	Stand der europäischen Rechtspraxis.....	131
b.	Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung.....	138
2.	Abweichung vom Referenzrahmen zugunsten bestimmter Unternehmen .....	139
a.	Stand der europäischen Rechtspraxis.....	141
b.	Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung.....	151
3.	Rechtfertigung der Abweichung aus steuerimmanenten Gründen.....	153
a.	Stand der europäischen Rechtspraxis.....	153
b.	Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung.....	155
4.	Möglichkeit der unterschiedslosen Ausgestaltung .....	156
5.	Zusammenfassung .....	157
II.	Vereinbarkeit tatbestandlicher steuerlicher Anreize für Forschung und Entwicklung mit dem Binnenmarkt.....	158
1.	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung .....	160
a.	Anwendbarkeit .....	160
aa.	Allgemeine Anwendbarkeitsvoraussetzungen .....	160
bb.	Ausnahmetatbestände .....	161
(1).	Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO.....	161
(2).	Art. 1 Nr. 4 lit. a AGVO.....	167
(3).	Art. 1 Nr. 5 AGVO.....	168
b.	Allgemeine Freistellungsbedingungen.....	169
aa.	Transparenz gem. Art. 5 AGVO .....	169
bb.	Anreizeffekt gem. Art. 6 AGVO.....	170
c.	Spezifische Freistellungsbedingungen.....	172
aa.	Anmeldeschwellen gem. Art. 4 AGVO .....	173
(1).	Bestimmung der Förderbereiche .....	173
(2).	Einhaltung der Schwellenwerte bei steuerlichen Anreizen.....	174
(3).	Zusammenfassung.....	176
bb.	Besondere Bestimmungen für einzelne Beihilfengruppen .....	176
d.	Zusammenfassung.....	182
2.	Ausnahmetatbestände des AEUV .....	184

a.	Art. 107 III lit. b AEUV: Mitteilung der Kommission – Kriterien für die Würdigung der Vereinbarkeit von staatlichen Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse mit dem Binnenmarkt .....	184
aa.	Anwendungsbereich .....	185
bb.	Zielsetzung und Bedeutung der Beihilfe .....	186
cc.	Zusammenfassung .....	188
b.	Art. 107 III lit. c AEUV: Mitteilung der Kommission – Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation.....	188
aa.	Grundstruktur .....	189
bb.	Anwendungsbereich .....	190
cc.	Voraussetzungen für die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt.....	191
(1).	Beitrag zu einem genau definierten Ziel von gemeinsamem Interesse .....	194
(2).	Erforderlichkeit staatlicher Maßnahmen .....	195
(3).	Geeignetheit der Beihilfenmaßnahme .....	198
(4).	Anreizeffekt .....	202
(5).	Angemessenheit der Beihilfe .....	211
(6).	Vermeidung übermäßiger negativer Auswirkungen auf den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten.....	213
(7).	Transparenz der Beihilfe.....	217
c.	Zusammenfassung .....	218
3.	Gegenüberstellung der Vorgaben für steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung gem. der AGVO und des FuE-Unionsrahmens .....	219
a.	Administrativer Aufwand .....	219
b.	Inhaltliche Vorgaben .....	220
c.	Schlussfolgerungen für die Ausgestaltung eines steuerlichen Anreizes für Forschung und Entwicklung in Deutschland.....	223
4.	Europarechtskonformität der beihilfenrechtlichen Vorgaben für steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung.....	224
III.	Zusammenfassung .....	226
E.	Beihilfenrechtliche Vereinbarkeit von Gesetzesinitiativen für steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung in Deutschland .....	229
I.	Geszentwurf von Bündnis 90/Die Grünen „KMU Forschungsförderungsgesetz“ .....	230
1.	Regelungsstruktur .....	230
2.	Vereinbarkeit mit beihilfenrechtlichen Vorgaben .....	232
a.	Beihilfenrechtlicher Tatbestand.....	232
b.	Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt .....	233

aa.	AGVO .....	233
bb.	FuE-Unionsrahmen .....	236
c.	Fazit.....	238
II.	Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz)“ .....	238
1.	Regelungsstruktur.....	239
2.	Vereinbarkeit mit beihilfenrechtlichen Vorgaben .....	241
a.	Einordnung als steuerliche Regelung iSd. Beihilfenrechts .....	241
b.	Beihilfenrechtlicher Tatbestand .....	243
c.	Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt.....	245
aa.	AGVO .....	245
bb.	FuE-Unionsrahmen .....	251
d.	Fazit.....	253
III.	Zusammenfassung .....	254
F.	Beihilfenrechtliche Vereinbarkeit steuerlicher Anreize für Forschung und Entwicklung in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten .....	257
I.	Österreich.....	257
1.	Regelungsstruktur.....	258
2.	Vereinbarkeit mit beihilfenrechtlichen Vorgaben .....	260
a.	Einordnung als steuerliche Regelung iSd. Beihilfenrechts .....	260
b.	Beihilfenrechtlicher Tatbestand .....	261
c.	Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt.....	262
aa.	AGVO .....	262
bb.	FuE-Unionsrahmen .....	265
d.	Fazit.....	266
II.	Belgien.....	267
1.	Regelungsstruktur.....	268
2.	Vereinbarkeit mit beihilfenrechtlichen Vorgaben .....	270
a.	Beihilfenrechtlicher Tatbestand .....	271
b.	Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt.....	271
aa.	AGVO .....	272
bb.	FuE-Unionsrahmen .....	274
c.	Fazit.....	275
III.	Zusammenfassung .....	275
G.	Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse .....	277
	Abkürzungsverzeichnis .....	IX
	Literaturverzeichnis .....	XV





## A. Einleitung

### I. Untersuchungsgegenstand und Erkenntnisinteresse

Die Bundesrepublik Deutschland zählt zu den wenigen Ländern in der Europäischen Union, das sich im Bereich der staatlichen Förderung von privatwirtschaftlicher Forschung und Entwicklung bisher ausschließlich auf das Instrument der direkten Projektförderung beschränkt.<sup>1</sup> Zahlreiche andere Staaten hingegen nutzen zum Teil ausschließlich oder in Kombination eine indirekte Förderungsmethode mittels steuerlicher Anreize für Unternehmen, die eigenständige FuE betreiben. In jüngerer Zeit<sup>2</sup> ist allerdings auch in Deutschland eine verstärkte Diskussion über steuerliche Anreize als indirekte Förderungsmethode aufgekommen. Es gibt sowohl seitens der Politik (Oppositionsentwurf durch Bündnis 90/Die Grünen<sup>3</sup>) als auch der Wirtschaft selbst (Gesetzentwurf des Bundesverbandes Interaktive Unterhaltungssoftware<sup>4</sup>) bereits konkrete Gesetzesentwürfe für die Ausgestaltung einer solchen Regelung. Auch seitens der Bundesregierung aus CDU und SPD herrscht Konsens darüber vor, dass eine Ausweitung der staatlichen Forschungsförderung erforderlich ist und im Koalitionsvertrag ist dementsprechend die Einführung eines FuE-Steueranreizes vorgesehen.<sup>5</sup> Zur Umsetzung dieses politischen Willens wurde im ersten Halbjahr 2019 ein Entwurf für eine steuerliche Förderung von FuE seitens der Bundesregierung in den Bundestag eingebracht.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Siehe dazu und im Folgenden statt aller *Pfeiffer/Spengel*, Tax Incentives for Research and Development, S. 1.

<sup>2</sup> Diese Diskussion bekam bereits vor über zehn Jahren erste Impulse, wenngleich eine durchgreifende politische Initiative bisher nicht erfolgt ist. Siehe dazu *Brinkmann/Maier/Brandstätter*, IStR 2009, 563 (563 f.).

<sup>3</sup> BT-Drucksache 18/7872 v. 15.03.2016; BT-Drucksache 19/4827 v. 09.10.2018.

<sup>4</sup> BIU, Entwurf eines Modells zur steuerlichen Kulturförderung im Bereich interaktiver elektronischer Werke, S. 1 ff.

<sup>5</sup> Ein neuer Aufbruch für Europa. Eine neue Dynamik für Deutschland. Ein neuer Zusammenhalt für unser Land. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD. 19. Legislaturperiode, S. 13.

<sup>6</sup> BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019.

Bei der Ausgestaltung entsprechender steuerlicher Anreize muss der deutsche Gesetzgeber neben dem nationalen Verfassungsrecht<sup>7</sup>, welches nicht Gegenstand dieser Arbeit ist, und der Frage des steuerrechtlichen Anknüpfungspunktes vor allem das Europarecht in Form des Beihilfenrechts im Blick haben, um eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung zu gewährleisten<sup>8</sup>. Im Bereich des Beihilfenrechts war die Vereinbarkeit staatlicher Förderung von FuE bereits an verschiedenen Stellen Anlass für (Neu-)Regelungen. Ausgehend von der Europa-2020-Strategie<sup>9</sup>, in der die Kommission<sup>10</sup> zur Forschungsförderung innerhalb der EU jährliche FuE-Aufwendungen iHv. 3% des mitgliedstaatlichen BIP vorsieht, gab es im Zuge des 2012 angestoßenen State Aid Modernisation Programmes (SAM)<sup>11</sup> eine Novellierung des Unionsrahmens für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation<sup>12</sup> (FuE-Unionsrahmen). Dieser sieht für tatbestandliche Beihilfen aus dem Bereich der Forschungsförderung Anforderungen für eine Ausnahme durch die Kommission nach Art. 107 III lit. c AEUV vor. Zugleich gab es durch die Kommission eine Überarbeitung der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung<sup>13</sup>, die ebenfalls spezifische Vorschriften für Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation vorsieht.

Vor dem Hintergrund dieser parallelen Entwicklungen wird das europarechtliche Abstimmungsbedürfnis in besonderem Maße offenbar. Daraus ergibt sich die rechtspraktische Notwendigkeit, dass die beihilfenrechtlichen Vorgaben für eine

---

<sup>7</sup> Zu den rechtlichen Vorgaben der nationalen Rechtsordnung siehe u.a. *Jochum*, Die Steuerbegünstigung, S. 195 ff.

<sup>8</sup> Zur gewachsenen Bedeutung des Beihilfenrechts für das nicht harmonisierte Steuerrecht und Fragen des Steuerwettbewerbs siehe beispielhaft *Ekkenga/Safaei*, DStR 2018, 1993 (1993 ff.); *Englisch*, DStR 2018, 2501 (2501 ff.); *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 137 ff., 243; *Schnitger*, IStR 2017, 421 (431 ff.).

<sup>9</sup> Mitteilung der Kommission – Europa 2020, Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum, v. 03.03.2010, KOM(2010) 2020 endgültig, S. 5.

<sup>10</sup> Wenn nachfolgend der Begriff Kommission gebraucht wird, ist damit stets die Europäische Kommission gem. Art. 13 I, 17 EUV bezeichnet.

<sup>11</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Modernisierung des Beihilfenrechts v. 08.05.2012, KOM(2012) 209 endgültig.

<sup>12</sup> Mitteilung der Kommission – Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation v. 27.06.2014, ABl. EU 2014 C 198/1.

<sup>13</sup> Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des AEUV v. 17.06.2014, ABl. EU 2014 L 187/1, berichtigt ABl. EU 2014 L 283/65.

steuerliche Förderung von FuE, die sich aus verschiedenen Rechtsquellen ergeben, in zusammengefasster Form vorliegen und auf entsprechende Gesetzwürfe angewandt werden können. Vor allem mit Blick auf die Notifikationspflicht für neue Beihilfen gem. Art. 108 III 1 AEUV und das Durchführungsverbot gem. Art. 108 III 3 AEUV ist eine beihilfenrechtskonforme Ausgestaltung steuerlicher Vergünstigungen unerlässlich, um Rückforderungen wegen unzulässiger Beihilfengewährung zu vermeiden und zugleich möglichst umfassende Rechtssicherheit für die betroffenen Unternehmen zu gewährleisten. Zugleich liegt ein theoretisch-wissenschaftliches Interesse daran vor, wie sich die Anforderungen für FuE-Steueranreize aus verschiedenen Rechtsquellen zueinander verhalten und inwieweit das mitgliedstaatliche Förderermessen durch diese eingeschränkt wird.

Die Beantwortung dieser Fragen ist bislang im Hinblick auf die gegenwärtige Rechtslage durch rechtswissenschaftliche Untersuchungen weder zusammenhängend noch umfassend vorgenommen worden. Eine Aufarbeitung der Kommissionspraxis im Bereich der Anwendung der AGVO und des FuE-Unionsrahmens fehlt insbesondere mit Blick auf einen Zuschnitt auf steuerrechtliche Maßnahmen. In neuerer beihilfenrechtlicher bzw. europarechtlicher Kommentarliteratur<sup>14</sup> wird die aktuelle Rechtslage zum Teil schon verarbeitet, doch wird im Rahmen dieser Kommentierungen weder der einheitliche Bezug zu weiteren Anforderungen für die Förderung von FuE vorgenommen noch auf die Besonderheiten im Rahmen einer steuerlichen Förderung eingegangen. Vielfach werden grundsätzliche Ausführungen zu Art. 107 III AEUV gemacht und pauschal auf die Ausnahmemöglichkeiten für FuE-Förderungen verwiesen. Publikationen zur steuerlichen Förderung von FuE finden sich allerdings in großer Zahl im Bereich der Wirtschaftswissenschaften.<sup>15</sup> Hierbei werden zwar die grundlegenden Mechanismen steuerlicher Förderung und deren ökonomische Rechtfertigung diskutiert, doch fehlen substantielle Auseinandersetzungen mit den rechtlichen Rahmenbedingungen. Im Bereich der weiteren juristischen Veröffentlichungen

---

<sup>14</sup> Siehe u.a. *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 III AEUV Rn. 117 ff.; *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 107 ff.; *Koenig/Hellstern*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 14 Rn. 62 ff.

<sup>15</sup> Siehe u.a. *Bilobrk*, Steuerliche Förderung unternehmerischer Forschung und Entwicklung; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung; *Neubig*, Fiscal incentives for R&D; *Schwarz*, ASA 2015, 711; *Vogel*, Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten.

gibt es nur wenige Dissertationen oder Monographien zu diesem Themenbereich. Eine Dissertation aus dem Jahr 2013, die sich mit europarechtlichen Anforderungen für steuerliche Anreize für FuE auseinandersetzt<sup>16</sup>, legt ihren Schwerpunkt im Rahmen der rechtlichen Auseinandersetzung auf die Frage der Vereinbarkeit mit Grundfreiheiten, wohingegen die Frage der Vereinbarkeit mit dem Beihilfenrecht nur im Überblick bearbeitet wird. Eine umfassende beihilfenrechtliche Untersuchung aus dem Jahr 2010 legt hingegen mit dem von 2006 bis 2013 geltenden FuE-Unionsrahmen nicht die geltende Rechtslage zugrunde und das Hauptaugenmerk vielmehr auf die Einordnung von beihilfenrechtlichem Soft Law.<sup>17</sup> Darüber hinaus behandelt eine IFSt-Schrift<sup>18</sup> die Thematik vor allem aus dem steuerrechtlichen Blickpunkt und arbeitet Anknüpfungspunkte für Inputförderungen im nationalen Steuerrecht heraus. Bei der Behandlung der Europarechtskonformität liegt der Schwerpunkt allerdings nicht im Beihilfenrecht. Einen Querschnitt zwischen juristischer und ökonomischer Veröffentlichung stellt eine im Jahr 2009 von Spengel veröffentlichte Arbeit<sup>19</sup> dar, die neben rechtlichen Aspekten vor allem aus ökonomischen Gesichtspunkten konkrete Umsetzungsvorschläge für steuerliche Anreize macht. All diesen Veröffentlichungen ist damit insgesamt gemein, dass zum einen die beihilfenrechtlichen Anforderungen nicht spezifisch für FuE-Steueranreize aufgezeigt werden und sie zum anderen ausschließlich auf die alte Rechtslage eingehen. Wegen des Fehlens einer umfassenden rechtswissenschaftlichen Aufarbeitung dieses Bereichs soll die vorliegende Arbeit daher insbesondere eine Zusammenführung der beihilfenrechtlichen Anforderungen für steuerliche Anreize im FuE-Bereich schaffen und mit Blick auf die AGVO und den FuE-Unionsrahmen eine grundlegende Aufarbeitung der jeweiligen Voraussetzungen vornehmen.

Der Untersuchungsgegenstand der Arbeit ist daher sowohl auf der Ebene des beihilfenrechtlichen Tatbestandes als auch im Bereich der Ausnahmenvorschriften die Herausarbeitung der verschiedenen rechtlichen Anforderungen für eine beihilfenrechtskonforme Umsetzung eines Gesetzesvorhabens im Bereich For-

---

<sup>16</sup> *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung.

<sup>17</sup> *Durinke*, Gemeinschaftsrahmen für FuE.

<sup>18</sup> *Löhr*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, IFSt-Schrift Nr. 459.

<sup>19</sup> *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland.

schungsförderung durch Steueranreize. Das Hauptaugenmerk der Arbeit liegt dabei auf einer systematischen Aufarbeitung der AGVO und des FuE-Unionsrahmens, wobei die Struktur der Rechtsakte und die formellen und materiellen Voraussetzungen analysiert und systematisch herausgearbeitet werden. In diesem Zusammenhang wird ebenfalls ein Vergleich der beihilfenrechtlichen Vorgaben und eine Analyse ihrer Auswirkungen auf den forschungspolitischen Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten vorgenommen. Dabei erfolgt eine kritische Reflektion, inwiefern administrative oder inhaltliche Beschränkungen vorliegen und ob insgesamt überhaupt ein unionsrechtskonformes Instrumentarium durch die Kommission geschaffen worden ist. Gleichfalls wird neben den allgemeinen Fragen der Förderung von FuE und des beihilfenrechtlichen Tatbestandes darüber hinaus auf Besonderheiten bei steuerlichen Maßnahmen eingegangen und ggf. spezifische rechtliche Anforderungen untersucht.

## **II. Vorgehensweise und Gang der Untersuchung**

Um diese Fragen umfassend zu beleuchten, ist die Arbeit in folgende Abschnitte gegliedert: Als Grundlage der Untersuchung legt zunächst Abschnitt B. die wesentlichen Begrifflichkeiten fest und stellt die verschiedenen Instrumente staatlicher Förderung von FuE vor. Dabei erfolgt eine grobe Unterscheidung zwischen der direkten Projektförderung und der indirekten steuerlichen Förderung. Innerhalb der Gruppe der steuerlichen Maßnahmen wird zwischen der vorliegend in der Arbeit in Frage stehenden Input-Förderung, bei denen forschende Unternehmen Vergünstigungen im Rahmen ihrer regulären Besteuerung als Unternehmen erhalten, und der Output-Förderung, die Vergünstigungen erst an spätere Gewinne aus erfolgreicher Forschungstätigkeit anknüpft, eine inhaltliche Abgrenzung vorgenommen. Ebenfalls wird mit Blick auf die in Deutschland derzeit nicht vorhandene steuerliche Förderung von FuE auf die Grundlagen der derzeitigen Unternehmensbesteuerung als Anknüpfungspunkt für eine potentielle Input-Förderung und die ökonomischen Argumente für eine entsprechende Förderung eingegangen. Hier werden vor dem Hintergrund der verschiedenen Förderungsmodelle abschließend sowohl die derzeit betriebene Forschungsförderung in Deutschland als auch in anderen EU-Mitgliedstaaten in ihren Grundzügen dargestellt und Unterschiede aufgedeckt.

Der Abschnitt C. stellt die für die weiteren Ausführungen relevanten Grundlagen des europäischen Beihilfenrechts dar. Neben einer grundsätzlichen Einführung

in diesen Teil des europäischen Wettbewerbsrechts, die Prüfungsschritte des Tatbestandes sowie die Ausnahmetatbestände und das Verfahren, werden hier vor allem die Rechtsquellen des Beihilfenrechts ausführlich dargestellt. Im Bereich der Förderung von FuE findet neben Primär- und Sekundärrecht auch sog. Soft Law der Kommission Anwendung. Gerade mit Blick auf den zu untersuchenden FuE-Unionsrahmen wird an dieser Stelle geprüft, zu welchem Grad und vor allem wem gegenüber solche Mitteilungen der Kommission Bindungswirkung entfalten und in welchem Maße die Kommission sich solcher Instrumente bedienen darf.

Den Hauptteil der Arbeit bildet schließlich in Abschnitt D. die Herausarbeitung der beihilfenrechtlichen Anforderungen für steuerliche Anreize im Bereich von FuE. Dabei wird zunächst geprüft, ob die in Abschnitt B. vorgestellten potentiellen Input-Förderungen den beihilfenrechtlichen Tatbestand des Art. 107 I AEUV erfüllen bzw. in welchen Konstellationen die Prüfung besondere Probleme aufweist. Entsprechend der normativen Grundlagen und geltenden Rechtspraxis wird bei der tatbestandlichen Prüfung ein Schwerpunkt auf die Selektivität der Maßnahme gelegt. Im Fall der Verwirklichung des Tatbestandes gem. Art. 107 I AEUV, wird die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt untersucht. Eine entsprechend europarechtskonforme Ausgestaltung kann sich auf der Basis der AGVO oder des FuE-Unionsrahmens ergeben, deren jeweilige Anforderungen im nächsten Schritt herausgearbeitet werden. Dabei wird unter Heranziehung der Kommissionspraxis zunächst im Allgemeinen dargelegt, was die einzelnen Bestimmungen erfordern und im zweiten Schritt werden die Besonderheiten für steuerliche FuE-Beihilfen herausgearbeitet. Hierbei findet besondere Berücksichtigung, bei welchen Merkmalen die denkbaren Ausgestaltungen einer Input-Förderung Probleme aufweisen können. Auf dieser Basis wird überdies die Anwendbarkeit zwischen AGVO und FuE-Unionsrahmen abgegrenzt und ein Vergleich zwischen den formalen und inhaltlichen Anforderungen vorgenommen. Unter Berücksichtigung der im Raum stehenden Einführung eines FuE-Steueranreizes in der Bundesrepublik Deutschland werden daraufhin abschließend Schlussfolgerungen für eine beihilfenkonforme Ausgestaltung gezogen.

Im Anschluss daran werden die herausgearbeiteten beihilfenrechtlichen Kriterien in Abschnitt E. auf bestehende Gesetzesentwürfe und in Abschnitt F. auf vergleichbare Regelungen in EU-Mitgliedstaaten angewandt, um zu beantwor-

ten, ob diese beihilfenrechtskonform sind. Beleuchtet werden dabei die vorliegenden Entwürfe von Bündnis 90/Die Grünen und der Bundesregierung sowie die Regelungen in Österreich und Belgien. Methodisch wird an dieser Stelle dergestalt vorgegangen, dass der Entwurf und seine wesentlichen Inhalte zunächst vorgestellt werden und dann im zweiten Schritt jeweils geprüft wird, ob der Tatbestand des Art. 107 I AEUV überhaupt erfüllt und bejahendenfalls, ob eine Rechtfertigung durch die Mitteilung der Kommission möglich ist. Auf dieser Basis wird nicht nur geltende Rechtszustand bewertet, sondern zugleich der aktuelle Verfahrensstand eingeordnet.

Zum Abschluss der Arbeit werden in Abschnitt G. die Untersuchungsergebnisse gebündelt und die Untersuchungsfragen damit zusammenfassend beantwortet. Dabei wird insbesondere eine abschließende beihilfenrechtliche Bewertung bezüglich der Einführung eines FuE-Steueranreizes gegeben.





## B. Staatliche Förderung für Forschung und Entwicklung

Die Durchführung von Forschungsvorhaben durch privatwirtschaftliche Unternehmen stellt neben den positiven Effekten erfolgreicher Innovationen<sup>20</sup> durch das investierte Kapital und die eingesetzten Personalmittel einen wichtigen Wirtschaftsfaktor für die Volkswirtschaft einer Wirtschaftsnation wie der Bundesrepublik Deutschland und den EU-Binnenmarkt im Allgemeinen dar. Folglich haben die rechtlichen und finanziellen Bedingungen, die Unternehmen bei der Aufnahme entsprechender Forschungstätigkeit vorfinden, die Bedeutung eines Standortfaktors und entscheiden je nach wirtschaftspolitischer Ausrichtung des Staates über den Zuzug oder den Wegzug forschungswilliger Unternehmen.<sup>21</sup> Eine Konsequenz daraus ist, dass zwischen verschiedenen Staaten ein Wettbewerb<sup>22</sup> dahingehend besteht, wie sich die allgemeinen Forschungsbedingungen auf die Standortentscheidungen der Unternehmen auswirken. Dieser Wettbewerb schlägt sich im ersten Schritt auf die rechtlichen Rahmenbedingungen nieder.

In diesem Zusammenhang ist als rechtliche Grundsatzvoraussetzung für einen funktionierenden und attraktiven Forschungsstandort auf die Existenz und effektive Durchsetzung eines Patentrechtsystems hinzuweisen.<sup>23</sup> Ohne die Gewährleistung für Unternehmen nach erfolgreicher und regelmäßig sehr kostenintensiver Forschungstätigkeit, für langfristige Zeiträume das Recht auf alleinige wirtschaftliche Verwertung der Innovation inne zu haben, fällt die Bereitschaft zur eigenständigen Forschung und Entwicklung in vielen Konstellationen nur gering aus. Allerdings gewährt das PatG auf nationaler Ebene als auch das Europäische

---

<sup>20</sup> Siehe dazu im Detail unter B. II.

<sup>21</sup> Siehe dazu *Schlie/Stetzelberger*, IStR 2008, 269 (271); *Schwarz*, ASA 2015, 711 (716). Exemplarisch zur Abwanderungsmöglichkeit deutscher Unternehmen nach Frankreich siehe *Brinkmann/Maier/Brandstätter*, IStR 2009, 563.

<sup>22</sup> *Brown*, The International Lawyer 2012, 913 (913); *Englisch*, StuW 2017, 331 (331 f.); *Pérez Bernabeu*, European Taxation 2014, 178 (179); *Schwarz*, ASA 2015, 711 (716). Zum Steuerwettbewerb siehe exemplarisch: *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7 Rn. 261 ff. und im aktuellen Kontext *Becker/Englisch*, Ubg 2017, 69 (73 ff.; 77 f.). Begrifflich ist demnach zwischen einem sog. fairen Wettbewerb in Form von niedriger Besteuerung für alle Steuersubjekte mittels Abbau von Subventionen o.ä. und einem sog. unfairen Wettbewerb durch besondere Bevorzugung gebietsfremder Steuersubjekte zu differenzieren.

<sup>23</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bilobrk*, Steuerliche Förderung unternehmerischer Forschung und Entwicklung, S. 45 f.; *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 50.

Patentrechtsübereinkommen unter bestimmten Voraussetzungen ein staatlich gewährtes subjektives Ausschlussrecht für Unternehmen, das diesem Bedürfnis im ausreichenden Maße Rechnung trägt.<sup>24</sup>

Diese Grundvoraussetzung für forschende Unternehmen wird im Ergebnis europaweit gewährleistet und bietet nur geringen Raum für gegenseitigen Wettbewerb. Überdies gilt es zu berücksichtigen, dass es trotz einer umfassenden Gewährleistung eines Patentrechtssystems nicht patentierbare Forschungsergebnisse gibt, die konkurrierenden, nicht forschenden Unternehmen ebenfalls zur Verfügung stehen, sodass dieses Instrument allein keinen ausreichenden Anreiz für eine umfassende Forschungstätigkeit darstellt und dazu bereits strukturell nicht geeignet ist.<sup>25</sup> Daraus folgt u.a., dass Staaten sich über diese rechtlichen Gewährleistungen hinaus veranlasst sehen eine zum Teil sehr umfassende und vielfältige Forschungsförderung zu initialisieren.

Mit Blick auf die bereits innerhalb der Europäischen Union bestehenden Förderungsprogramme und der Diskussion um eine Ausweitung der Förderung in Deutschland wirft dies verschiedene Fragen auf, die es im Nachfolgenden zu untersuchen gilt: Was ist generell und insbesondere zum Zweck der vorliegenden Arbeit unter Forschung und Entwicklung zu verstehen? Lässt sich die staatliche Förderung von Forschung und Entwicklung ökonomisch rechtfertigen?<sup>26</sup> Welche Instrumente stehen den Mitgliedstaaten hierbei generell zur Verfügung? Wie stellt sich der Forschungsstandort in Deutschland und der Europäischen Union nebst ihren Mitgliedstaaten zum gegenwärtigen Zeitpunkt dar? Welche Schlüsse lassen sich vor diesem Hintergrund für die Neueinführung einer finanziellen Forschungsförderung in Deutschland ziehen?

---

<sup>24</sup> Siehe dazu u.a.: *Ann*, in: Kraßer/Ann, Patentrecht, § 1 Rn. 1-8; *Kolle*, in: Benkard, EPÜ, Art. 2 Rn. 1-14. Zum Stand der Weiterentwicklung des Patentrechts auf Ebene der EU in Form des Europäischen Patents mit einheitlicher Wirkung siehe *Adam/Grabinski*, in: Benkard, EPÜ, Vorb. Präambel Rn. 62-65.

<sup>25</sup> Siehe *Schwarz*, ASA 2015, 711 (714), der zudem darauf hinweist, dass wegen mangelnder Flexibilität und Weiterentwicklungsmöglichkeit ein zu umfassendes Patentrechtssystem für forschende Unternehmen ebenfalls nicht erstrebenswert ist.

<sup>26</sup> Zum Zwecke der vorliegenden Bearbeitung wird an dieser Stelle lediglich ein kurzer Überblick über die wesentlichen Hauptargumente gegeben.

## I. Begriffsbestimmungen

In der folgenden Bearbeitung wird der Begriff FuE synonym für die Begriffe Forschung, Forschung und Entwicklung und Forschung, Entwicklung und Innovation verwendet. Das inhaltliche Verständnis dieser Begriffe richtet sich dabei, wie auch vermehrt für die Ausgestaltung steuerlicher Anreize gefordert<sup>27</sup> oder von der Kommission in ihren Veröffentlichungen umgesetzt<sup>28</sup>, nach dem von der OECD in regelmäßigen Abständen aktualisierten Frascati-Handbuch, wonach der Begriff FuE verschiedene Bereiche umfasst. Der Forschungsbegriff wird dabei als jeder kreative und systematisch angelegte Versuch verstanden, der in einem bestimmten, z.B. technischen, Bereich einen neuen Wissensstand schaffen oder bestehendes Wissen auf neue, zuvor ungenutzte Bereiche erweitern soll.<sup>29</sup> Dies ist der Fall, wenn folgende fünf Attribute auf den jeweiligen Vorgang zutreffen: Er muss Neuartiges erreichen wollen, kreative Konzepte oder Thesen beinhalten, nicht auf ein bestimmtes Ergebnis festgelegt sein, grundsätzlich strukturiert geplant werden und ein auf andere Anwendungen übertragbares Ergebnis hervorbringen.

Die Einteilung in verschiedene FuE-Kategorien erfolgt in Form der Grundlagenforschung, angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung.<sup>30</sup> Unter dem Begriff der Grundlagenforschung wird jede experimentelle und theoretische Arbeit verstanden, die ohne Fokussierung auf eine konkrete zukünftige Verwen-

---

<sup>27</sup> Siehe dazu Arbeitsgruppe "Steuerliche F&E-Förderung", DStR 2009, 179 (181); *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1461); *Spengel/Herbold*, Ubg 2009, 343 (347); *Vogel*, Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, S. 176.

<sup>28</sup> So z.B. Mitteilung der Kommission – Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation v. 27.06.2014, ABl. EU 2014 C 198/1, Rn. 15.

<sup>29</sup> Siehe dazu und im Folgenden OECD, Frascati-Handbuch 2015, S. 44 f. Im Gesamtkontext siehe auch *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 13 ff.; *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 6 ff.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 85 ff.

<sup>30</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bal/Offermanns*, European Taxation 2012, 167 (167 f.); *Broemel*, Steuerplanung bei internationaler Forschung und Entwicklung, S. 13 ff.; *Durinke*, Gemeinschaftsrahmen für FuE, S. 192 ff.; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 16 ff.; OECD, Frascati-Handbuch 2015, S. 53 ff.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 86 f.

dung neues (Grundlagen-)Wissen bezüglich bestimmter Phänomene und erkennbarer Fakten ermittelt.<sup>31</sup> Im Fall der ausschließlichen Grundlagenforschung herrscht große Freiheit des Forschenden und sie wird oftmals von staatlichen Einrichtungen wie Universitäten betrieben. Davon abzugrenzen ist die sog. zielgerichtete Grundlagenforschung, bei der Vorhaben verwirklicht werden, die als Basis zur Lösung bestehender oder prognostizierter Probleme genutzt werden sollen. Zum Teil wird diese auch von privaten Unternehmen betrieben.

Zu unterscheiden ist weiter die angewandte Forschung, bei der durch Forschung ein neuer Wissensstand erreicht werden soll, um gerade ein präzise formuliertes Problem zu lösen bzw. Forschungsziel zu erreichen, welches auch im Bereich der kommerziellen Nutzung liegen kann.<sup>32</sup> Durch die stärkere Ausrichtung auf greifbare Ziele und wirtschaftlich verwertbare Ergebnisse wird diese Art der Forschung deutlich häufiger von privaten Unternehmen betrieben und kann als Forschungs-Output vor allem Verbesserungen bei Produkten, Verfahren oder Methoden enthalten. Experimentelle Entwicklung fußt dagegen auf zuvor erforschtem Wissen und hat der Entwicklung bzw. Verbesserung neuartiger Produkte und Herstellungsweisen zu dienen.<sup>33</sup> Durch die große Produktnähe in diesem Bereich wird die experimentelle Entwicklung vorwiegend von privaten Unternehmen betrieben. Jeweils keine Form von FuE stellen hingegen die reine Produktentwicklung oder die Vorserientwicklung dar und müssen insbesondere von der experimentellen Entwicklung abgegrenzt werden.<sup>34</sup> Entscheidendes Abgrenzungskriterium zur Produktentwicklung ist, dass diese den Prozess der Markteinführung eines neuen Produkts als Ganzes beschreibt, wohingegen die experimentelle Entwicklung ein eigenständiger Prozess ist und vielmehr ein Teil der Produktentwicklung sein kann.<sup>35</sup> Unabhängig davon, welche Art der Forschung vorliegt, ist im Folgenden unter der Bezeichnung FuE grundsätzlich jede der drei Kategorien zu verstehen.

---

<sup>31</sup> OECD, Frascati-Handbuch 2015, S. 53 f.

<sup>32</sup> Siehe dazu und im Folgenden OECD, Frascati-Handbuch 2015, S. 54 f.

<sup>33</sup> OECD, Frascati-Handbuch 2015, S. 55.

<sup>34</sup> Siehe dazu und im Folgenden OECD, Frascati-Handbuch 2015, S. 55 ff.

<sup>35</sup> Darauf fußt letztlich auch die Diskussion darüber, welche Aufwendungen innerhalb eines Konzerns tatsächlich noch als FuE-Tätigkeit anzusehen sind und folglich als FuE-Aufwendungen deklariert werden können. Siehe dazu OECD, Frascati-Handbuch 2015, S. 65 ff.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 91 f.,

Sobald Forschungstätigkeit durch ein privates Unternehmen betrieben wird, besteht mit Blick auf die institutionelle Organisation die Unterscheidung zwischen interner und externer Forschung, wobei interne Forschung alle FuE-Tätigkeiten abbildet, die innerhalb des Unternehmens selbst betrieben werden und bei der, ausgenommen der Fall der Forschungskooperation, dem jeweiligen Unternehmen das ausschließliche Recht der Verwertung an dem entwickelten Immaterialgüterrecht zusteht.<sup>36</sup> Die Kosten in diesem Bereich lassen sich in Personal- und Sachmittel unterteilen.<sup>37</sup> Bei externer Forschung vergibt das Unternehmen mangels ausreichender eigener finanzieller, personeller oder räumlicher Kapazitäten den Forschungsauftrag an einen Dritten, der die Forschung durchführt und schließlich die Verwertungsrechte an dem entstandenen Immaterialgüterrecht dem beauftragenden Unternehmen überlässt.<sup>38</sup> Diese Auftragsforschung wird von darauf spezialisierten Unternehmen oder staatlich getragenen Einrichtungen durchgeführt und besonders von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU<sup>39</sup>) bzw. Start-ups in Anspruch genommen.<sup>40</sup>

## II. Ökonomische Rechtfertigung staatlicher Forschungsförderung

Über die rechtliche Anerkennung unternehmerischer Forschungsergebnisse hinaus sind die vielfältigen Formen staatlicher Forschungsförderung von großer Bedeutung. Diese setzen für Unternehmen einen finanziellen Anreiz eigenständige FuE zu betreiben und sind bei optimaler Ausgestaltung dazu geeignet, abseits

---

wonach z.B. Versuchseinrichtungen und Prototypen noch erfasst und Qualitätskontrollen, Marketing oder die Patentanmeldung hingegen nicht mehr erfasst werden.

<sup>36</sup> Siehe zur Unterscheidung von interner und externer Forschung *Broemel*, Steuerplanung bei internationaler Forschung und Entwicklung, S. 17 ff.; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 16 ff.; OECD, Frascati-Handbuch 2015, S. 228.

<sup>37</sup> Siehe dazu im Detail *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 90 f.

<sup>38</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 20.

<sup>39</sup> Nach der Definition der Kommission liegt ein KMU vor, wenn das Unternehmen nicht mehr als 249 Mitarbeiter hat und der Jahresumsatz 50 Millionen Euro bzw. die Jahresbilanzsumme 43 Millionen Euro nicht überschreitet. Siehe dazu Empfehlung der Kommission betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen v. 06.05.2003, ABl. EU L 124/39.

<sup>40</sup> *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 88.

der staatlichen Forschungsinstitutionen Forschungstätigkeit auf Unternehmens-ebene entscheidend zu initiieren.<sup>41</sup> In den Wirtschaftswissenschaften ist dabei weithin anerkannt, dass eine staatliche Förderung von privatwirtschaftlicher FuE-Tätigkeit volks- und betriebswirtschaftlich sinnvoll ist.<sup>42</sup> Zum einen stellt FuE eine wesentliche Grundlage für unternehmerische Innovation dar und ist damit eine entscheidende Voraussetzung für wirtschaftlich erfolgreiche Unternehmen, die langfristig Wirtschaftswachstum generieren, Arbeitsplätze schaffen und Steuern zahlen.<sup>43</sup> Durch Forschung entwickelte Innovation, die regelmäßig in Form von Immaterialgüterrechten wie Patenten und Lizenzen verrechtlicht wird, führt zudem zu einem erhöhten Wissensstand, der abhängig von der Art der Forschung und intendierten Nutzung durch den Rechteinhaber sofort bzw. verzögert auch der Allgemeinheit und insbesondere anderen Unternehmen zur Weiterentwicklung eigener Produkte zur Verfügung steht (sog. Wissens-Spillover).<sup>44</sup> Ökonomisch nachgewiesen wurde zum anderen, dass durch Innovationsprozesse ganz neue Wirtschaftszweige oder Berufsfelder geschaffen werden können und dadurch ebenfalls wirtschaftliches Wachstum und Weiterentwicklung stattfindet.<sup>45</sup> Folglich können gesamtgesellschaftliche, nicht zwangsläufig ausschließlich wirtschaftliche Nutzen aus dem FuE-Spillover und den Komplementäreffek-

---

<sup>41</sup> Siehe *Englisch*, StuW 2017, 331 (331); *Schwarz*, ASA 2015, 711 (714).

<sup>42</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bilobrk*, Steuerliche Förderung unternehmerischer Forschung und Entwicklung, S. 53 ff. (mit zahlreichen empirischen Nachweisen), 117 ff.; *Englisch*, StuW 2017, 331 (331 f.); Europäische Kommission, Study on R&D Tax Incentives, S. 5 ff.; *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 6; *Pfeiffer/Spengel*, Tax Incentives for Research and Development, S. 3; *Schwarz*, ASA 2015, 711 (712); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 4 ff.; *Vogel*, Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, S. 208 ff.

<sup>43</sup> *Arginelli*, World Tax Journal 2015, 3 (5 f.); *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 7 f., 26; *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 6; *Schön*, FR 2014, 93 (93).

<sup>44</sup> Siehe *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 6; *Pfeiffer/Spengel*, Tax Incentives for Research and Development, S. 3. *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 4 ff., differenziert auch diesbezüglich zwischen Grundlagenforschung, bei der mangels Patentierung und durch wissenschaftliche Publikation eine allgemeine Nutzbarmachung bereits intendiert ist, und der anwendungsorientierten Forschung durch Unternehmen, bei denen trotz Patenten durch personelle Abwanderungen oder leicht durchzuführende Kopien entwickelter Produkte die Abwanderung von Wissen selten vermeidbar ist. Zur Verrechtlichung an sich siehe *Broemel*, Steuerplanung bei internationaler Forschung und Entwicklung, S. 15 f.

<sup>45</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 26; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 13.

ten gezogen werden, die dafür sorgen, dass aus Sicht des Staates eine Multiplikation dieser Effekte durch eine quantitative und qualitative Ausweitung von FuE wünschenswert ist.

Konträr zu diesen positiven Effekten sind allerdings mit Blick auf forschungs-willige Unternehmen verschiedene negative Rahmenbedingungen ausgemacht worden, die im Ergebnis prohibitiv wirken können und die eigentlich wünschenswerte Ausweitung von FuE unterminieren.<sup>46</sup> Die aus gesamtwirtschaftlichem Blickwinkel positiven Spillover-Effekte können aus Sicht des forschenden Unternehmens dazu führen, dass andere Unternehmen ohne eigenes Risiko und Kostentragung die Innovation nutzen können und das forschende Unternehmen ihr Immaterialgüterrecht nicht vollständig oder nicht ausschließlich verwerten kann. Die Attraktivität eigener FuE sinkt dadurch herab und kann, verstärkt durch das hohe Ausfallrisiko bei Forschungsbestrebungen, zu einem Unterlassen der Forschungsinvestitionen führen. Hinzu kommen denkbare Probleme bei der Fremdkapitalbeschaffung für Forschungsprojekte, die durch auf Informationsasymmetrien zurückzuführende Fehleinschätzungen bei der Risikobewertung von FuE-Projekten seitens der kapitalgebenden Banken ausgelöst werden. Schwierigkeiten können sich überdies bei Forschungsprojekten großen Umfangs ergeben, die zu Inflexibilität führen und konjunkturell schwer anpassbar sind.<sup>47</sup> Im Ergebnis wird in diesem Zusammenhang vielfach von einem „Marktversagen“<sup>48</sup> im Bereich unternehmerischer FuE gesprochen. Vor dem Hintergrund des gesamtwirtschaftlichen Nutzens lässt sich gerade aus diesem Marktversagen die grundsätzliche Berechtigung und Notwendigkeit staatlicher Förderung von FuE

---

<sup>46</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 25 ff.; *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 7; *Schwarz*, ASA 2015, 711 (713 ff.); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 8 ff.; *Vogel*, Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, S. 211 ff.

<sup>47</sup> *Pfeiffer/Spengel*, Tax Incentives for Research and Development, S. 3 f.; *Schwarz*, ASA 2015, 711 (714 f.). Siehe auch *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 11, der bei diesen sog. Unteilbarkeiten besonders auf Probleme für KMU verweist.

<sup>48</sup> *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 7; *Schwarz*, ASA 2015, 711 (713); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 13.



begründen, um die vorliegend skizzierten Problempunkte aufzuwiegen bzw. zumindest zu minimieren. Ohne Marktversagen wäre ein staatlicher Eingriff unter der Geltung des freien Marktes grundsätzlich nicht empfehlenswert.<sup>49</sup>

Trotz der generellen Sinnhaftig- und Notwendigkeit einer staatlichen Forschungsförderung ist zu beachten, dass der Staat in den freien Markt nicht unbegrenzt eingreifen kann<sup>50</sup> und insbesondere durch fiskalische Verantwortung gebunden ist<sup>51</sup>. Bei allen denkbaren Ausgestaltungen der staatlichen FuE-Förderung ist daher neben der Frage forschungspolitischer Effektivität des jeweiligen Instruments für die FuE-Förderung stets auch eine Kosten-Nutzen-Relation und die Finanzierbarkeit der Maßnahme zu berücksichtigen. Folglich kann nicht jede Maßnahme, die zu einer maximalen Förderung der Unternehmen führt, auch in dieser Form umgesetzt werden.<sup>52</sup> Zudem ist nachgewiesen worden, dass der Grenznutzen einer höheren Förderung ab einem gewissen Grundniveau abnimmt und in vielen Unternehmen den Aspekten der Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit spürbar größere Bedeutung zugemessen wird.<sup>53</sup>

Festzuhalten ist daher, dass es für Staaten grundsätzlich ökonomisch sinnvoll ist, Forschung und Entwicklung durch Unternehmen zu fördern und dadurch mit Blick auf die rechtlichen Rahmenbedingungen Forschungsförderung zu betreiben. Wegen der aufgezeigten Grenzen dieser Feststellung ist es für den fördernden Staat von entscheidender Bedeutung welcher Mechanismen er sich genau bedient, um eine maximale Förderungswirkung und Verbesserung der Wettbewerbssituation zu erreichen, ohne die Grenzen der fiskalischen Rationalität und des eigenen Haushalts zu sehr zu beanspruchen.

---

<sup>49</sup> Schwarz, ASA 2015, 711 (713).

<sup>50</sup> Siehe dazu aus ökonomischer Sicht Neubig, Fiscal incentives for R&D, S. 8. Zudem hat der Gesetzgeber in rechtlicher Hinsicht insbesondere den Gleichheitssatz gem. Art. 3 I GG und bspw. bei der Steuergesetzgebung dessen besondere Ausprägung im Steuerrecht in Form des Leistungsfähigkeitsprinzips zu beachten. Zu letzterem siehe grundlegend Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 123 ff.; Englisch, Dividendenbesteuerung, S. 98 ff.; Englisch, Wettbewerbsgleichheit, S. 563 ff.

<sup>51</sup> Vergleiche Neubig, Fiscal incentives for R&D, S. 14; Röthlingshöfer/Sprenger, Effizienz der indirekten steuerlichen Forschungsförderung, S. 32; Schwarz, ASA 2015, 711 (725).

<sup>52</sup> Als Ausdruck der Beachtung fiskalischer Restriktionen werden regelmäßig Vorschriften zur Missbrauchsverhinderung in die Förderung eingebettet. Siehe dazu Deutscher Bundestag, Wissenschaftlicher Dienst – Ausarbeitung Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 9.

<sup>53</sup> Neubig, Fiscal incentives for R&D, S. 18.

### III. Instrumente staatlicher Forschungsförderung

Die staatliche Förderung von unternehmerischer FuE kann in der konkreten Umsetzung eine große Varianz aufweisen. Dabei ist bei einer projektbezogenen Unterscheidung<sup>54</sup> staatlicher Fördermaßnahmen zwischen der sog. direkten Projektförderung und der indirekten Förderung mittels steuerlicher Vergünstigungen zu differenzieren, die im Folgenden jeweils in ihren wesentlichen Grundzügen dargestellt werden. Beide Mechanismen werden zum Teil alternativ, in der gegenwärtigen Förderungspraxis verschiedener Staaten häufig allerdings auch kumulativ eingesetzt.<sup>55</sup> Mit Blick auf die Konstellation in Deutschland ist ebenfalls zu berücksichtigen, dass in rechtlicher Hinsicht beim Erlass der verschiedenen Instrumente unterschiedliche Anforderungen zu berücksichtigen sind.

#### 1. Direkte Projektförderung

Im Rahmen der direkten Projektförderung ist das Grundkonzept der Förderung einfach strukturiert. Seitens des Staates werden abstrakt-generelle Voraussetzungen festgelegt, nach denen forschende Unternehmen für konkrete Projekte eine finanzielle Förderung erhalten können. Der Anwendungsbereich dieser Förderung wird seitens des fördernden Staates oftmals auf einzelne Programme für bestimmte Wirtschaftsbereiche oder auch Gruppen von Unternehmen wie KMU oder Start-ups beschränkt.<sup>56</sup> Diese können dann im Vorfeld eines Forschungsprojektes beim Staat einen Antrag auf Unterstützung stellen und müssen ihre Förderungswürdigkeit mit Blick auf die jeweiligen Kriterien darlegen. Die konkrete Gewährung der Förderung erfolgt häufig im Wege eines direkten Zuschusses, wobei allerdings auch ein Kredit mit marktüblichem Zins, die Gewährung

---

<sup>54</sup> Siehe zur Systematisierung im Detail *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 52. „Direkt“ meint hier eine Bindung an ein bestimmtes Forschungsprojekt und „indirekt“ steht für allgemeine, nicht projektbezogene, Fördermaßnahmen. Weitere Kategorien für Fördermaßnahmen sind hiernach die Investitionsbezogenheit oder die Liquiditätswirkung.

<sup>55</sup> Für Beispiele siehe *Bal/Offermanns*, European Taxation 2012, 167 (168); *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 10; *Pérez Bernabeu*, European Taxation 2014, 178 (179).

<sup>56</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 53.

einer Kreditsicherheit oder eine Investitionstätigkeit des Staates genutzt werden, um forschende Unternehmen direkt zu unterstützen.<sup>57</sup>

Rechtlich<sup>58</sup> vollzieht sich der Vorgang der direkten Projektförderung in der Regel im Verwaltungsverfahren nach dem VwVfG und es ergeht zugunsten des Begünstigten ein Bescheid in Form des Verwaltungsaktes gem. § 35 S. 1 VwVfG. Folglich sind Rücknahme und Widerruf dieser Verwaltungsakte nur unter den Voraussetzungen der §§ 48, 49 VwVfG möglich. Auch wenn hier die Grundsätze des Vertrauensschutzes Beachtung finden, werden entsprechende Bescheide in der Praxis oftmals mit Auflagen<sup>59</sup> in Form der Nebenbestimmung gem. § 36 VwVfG versehen, sodass im Fall der Nichtbeachtung ein Widerruf leichter möglich ist. Ebenfalls ist ein öffentlich-rechtlicher Vertrag zwischen der fördernden staatlichen Stelle und dem Begünstigten gem. §§ 54 ff. VwVfG möglich. Darüber hinaus ist in diesem Bereich der Leistungsverwaltung anerkannt, dass es den Anforderungen des Gesetzmäßigkeitsprinzips gem. Art. 20 III GG genügt, wenn eine Rechtsgrundlage als Ausdruck der Etatlegitimation in Form eines Haushaltsgesetzes iVm. Vergaberichtlinien vorhanden ist.<sup>60</sup> Darin werden regelmäßig die spezifischen Voraussetzungen für die Förderung festgelegt.

Für den fördernden Staat bietet diese Art der Förderung wesentliche und substantielle Vorteile. Zum einen kann er durch die Beschränkung auf bestimmte Forschungsfelder gezielt konkrete Technologien oder Unternehmen fördern und dadurch präziser politische oder wirtschaftliche Ziele verfolgen.<sup>61</sup> Dabei werden mehrheitlich langfristige und tendenziell marktferne Projekte auf diesem Wege unterstützt. Gleichzeitig wirkt der direkte Anreiz für neue Projekte unmittelbar

---

<sup>57</sup> Siehe dazu im Detail *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 53; *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 9 ff.

<sup>58</sup> Siehe dazu und im Folgenden im Detail *Haverkate*, in: Schmidt, Öffentliches Wirtschaftsrecht, § 4 Rn. 55 ff.; *Stober/Eisenmenger*, Besonderes Wirtschaftsverwaltungsrecht, S. 219 ff.; *Winkelmüller*, in: Schulte/Kloos, Handbuch Öffentliches Wirtschaftsrecht, § 2 Rn. 8 ff., 50 ff.

<sup>59</sup> Diese beinhalten oftmals die Voraussetzung, dass das Forschungsprojekt erfolgreich abgeschlossen wird. Siehe dazu *Stober/Eisenmenger*, Besonderes Wirtschaftsverwaltungsrecht, S. 225 f.

<sup>60</sup> *Winkelmüller*, in: Schulte/Kloos, Handbuch Öffentliches Wirtschaftsrecht, § 2 Rn. 4 f.

<sup>61</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bal/Offermanns*, European Taxation 2012, 167 (168); *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 9 ff.; *Schwarz*, ASA 2015, 711 (717); *Spengel/Herbold*, Ubg 2009, 343 (343 ff.).

initialisierend und schließt die Gefahr zu großer Mitnahmeeffekte aus<sup>62</sup>, zumal, abhängig von der konkreten Ausgestaltung, dem fördernden Staat bei den Projekten ein Auswahlermessen zukommt<sup>63</sup>. Zum anderen besteht durch die vorherige Festlegung des Budgets im Rahmen selektiver Förderungsprogramme eine von vornherein planbare Ausgabenhöchstgrenze, was eine größtmögliche fiskalische Planungssicherheit garantiert.

Aus dem Blickwinkel der Unternehmen führen hingegen die zuweilen sehr komplexen Fördervoraussetzungen zu einem hohen Bürokratieaufwand und zu langwierigen, mit Unsicherheiten verbundenen Antragsverfahren.<sup>64</sup> Darüber hinaus ist die Folge der selektiven Ausrichtung der meisten direkten Förderprogramme, dass es a priori zu einem Ausschluss bestimmter Unternehmen oder Forschungsbereiche kommt. Dies kann im Ergebnis zur Folge haben, dass besonders innovative Bereiche, die von der politischen Planung noch nicht erfasst worden sind, von der Förderung ausgeschlossen werden.<sup>65</sup> Gleiches gilt für geografische Beschränkungen mit Blick auf den Unternehmenssitz. Im Fall des Scheiterns bzw. des frühzeitigen Abbruchs der Forschungsmaßnahme sehen sich Unternehmen dem Risiko einer vollständigen oder zumindest anteiligen Rückforderung ausgesetzt.<sup>66</sup> Vor dem Hintergrund der immensen Risiken, die mit FuE-Projekten verbunden sind, und dem beschriebenen Verwaltungsaufwand bietet die ausschließliche Projektförderung besonders für KMU und Start-ups keinen besonders starken Anreiz eigene Forschung zu initialisieren.<sup>67</sup> Für große Unternehmen mit ent-

---

<sup>62</sup> Siehe *Schwarz*, ASA 2015, 711 (717).

<sup>63</sup> *Schwarz*, ASA 2015, 711 (717) merkt diesbezüglich allerdings kritisch an, dass es auf Seiten des Staates, letztlich vergleichbar mit der Position der Banken bei der Entscheidungsfindung über die Kreditvergabe an ein Forschungsprojekt, oftmals an ausreichender Empirie und Expertise fehlt, um die Erfolgsaussichten des Forschungsprojekts vollständig realistisch einschätzen zu können.

<sup>64</sup> *Schlie/Spengel/Malke*, IStR 2015, 570 (572); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 35.

<sup>65</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 58; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 29, 34 f.

<sup>66</sup> *Bal/Offermanns*, European Taxation 2012, 167 (174).

<sup>67</sup> Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2016, S. 39 ff. Hierin wird zugleich auf besonders bei KMU bestehende Schwierigkeiten bei der Fremdkapitalgenerierung hingewiesen.

sprechender Erfahrung bei Forschungsprojekten und ausreichender Personalausstattung für den anfallenden Verwaltungsaufwand ist die Anreizwirkung hingegen höher.

## 2. Indirekte Förderung durch steuerliche Anreize

Im Vergleich zur direkten Förderung sind die potentiellen Anknüpfungspunkte im Rahmen der indirekten steuerlichen Förderung weitaus vielfältiger.<sup>68</sup> Dies ist nicht zuletzt dem Umstand geschuldet, dass das Steuerrecht an sich bereits eine komplexe Rechtsmaterie darstellt und zugleich rechtstechnisch eine Vielzahl von Anknüpfungspunkten bestehen.<sup>69</sup> Das dabei praktizierte Vorgehen liegt jedoch in den meisten Fällen in der Schaffung steuerlicher Anreize für forschende Unternehmen im Rahmen der regulären Ertragsbesteuerung, die im Ergebnis bei FuE-Tätigkeit zu einer Verminderung oder zumindest vorteilhaften Verzögerung der Steuerlast führen. Denkbar sind allerdings auch steuerliche FuE-Anreize in Gestalt der Senkung der arbeitgeber- oder arbeitnehmerseitig zu tragenden Lohnsteuer für Arbeitnehmer im FuE-Bereich, eine Absenkung der Vermögenssteuer für forschende Unternehmen und Absenkungen bei der USt oder GrESt, sofern ein FuE-Bezug gegeben ist.<sup>70</sup>

Rechtlich weicht die Situation deutlich von der obig beschriebenen bei der Direktsubvention ab. Durch die Einbettung in die regulären Besteuerungsvorschriften und den Steuertatbestand müssen hierbei die rechtlichen Anforderungen eingehalten werden, die für jede Steuernorm gelten. Aus dem Grundsatz des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips folgt dabei, dass jede steuerliche Regelung durch ein Parlamentsgesetz geregelt werden muss und nicht außerhalb des gesetzlichen Tatbestandes normiert werden darf.<sup>71</sup> Folglich gilt dies auch für steuerliche Anreize für FuE, die damit bei der Integration in bestehende

---

<sup>68</sup> Wegen der möglichen Gebrauchmachung für jegliche Förderungszwecke ist eine quantitative Beliebtheit feststellbar. Siehe dazu beispielhaft die neue steuerliche Förderung der Elektromobilität *Eismann*, DStR 2019, 903.

<sup>69</sup> *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, S. 106 ff., der in diesem Zusammenhang besonders auf die hohe Quantität der Steuergesetzgebung hinweist. Siehe auch *Seer*, Ubg 2012, 376 (376), der kritisch auf die politische Dimension der Steuergesetzgebung rekurriert.

<sup>70</sup> So auch *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 16.

<sup>71</sup> Grundlegend *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 24 f. Siehe auch *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 230 f.

Steuergesetze oder bei der Schaffung neuer Steuervorschriften stets einer Parlamentsmehrheit bedürfen.<sup>72</sup>

### **a. Begriff des steuerlichen Anreizes**

Eingangs der Untersuchung ist die Begrifflichkeit des steuerlichen Anreizes im beihilfenrechtlichen Kontext mit den bestehenden Begrifflichkeiten und Klassifikationen des nationalen Steuerrechts abzugleichen. Dabei ist aus Gründen der Erfassung jeglicher Ausgestaltungsoptionen insbesondere zu prüfen, ob deckungsgleiche Bezeichnungen vorliegen oder ob im vorliegenden Kontext ein größerer oder kleinerer Kreis von Förderungsmöglichkeiten zu berücksichtigen ist.

Im Ausgangspunkt gibt es im nationalen steuerrechtlichen Kontext für eine Regelung, die sich gleich welcher Form positiv für den Steuerpflichtigen auswirkt, je nach Anknüpfungspunkt im Steuertatbestand eine Reihe von spezifischen Bezeichnungen.<sup>73</sup> Als gemeinsamer Oberbegriff kann dabei die sog. Steuervergünstigung angesehen werden. Diese liegt begrifflich vor, wenn der Staat als Begünstigender einem begünstigten Privatrechtssubjekt zur Erreichung eines Lenkungsziels einen finanziellen Vorteil zukommen lässt.<sup>74</sup> Das Vorliegen eines finanziellen Vorteils wird dabei dergestalt definiert, dass der Steuerpflichtige eine geringere Gesamtsteuersumme zahlen muss und nicht nur durch zeitliche Modifikationen, in Form kürzerer Abschreibungen oder Stundungen, ein Liquiditätsvorteil bei im Ergebnis gleicher Steuerlast eintritt.<sup>75</sup> Zu beachten ist überdies, dass hiernach eine Regelung nicht dadurch den Charakter als Steuervergünstigung verliert, wenn bei einem Steuerpflichtigen z.B. wegen zu geringer Einkünfte im Einzelfall keine Begünstigung eintritt. Die Norm wird dabei nicht fak-

---

<sup>72</sup> Siehe u.a. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 19 Rn. 5.

<sup>73</sup> Z.B.: persönliche und sachliche Steuerbefreiungen, Sonderabgabenabzüge, Freibeträge, Tarifermäßigungen, Steuerbetragsermäßigungen, Steuererlasse. Siehe dazu grundlegend *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 25.

<sup>74</sup> *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 26; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 59; *Reinke*, Identifikation der Steuervergünstigungen, S. 44 f.

<sup>75</sup> Siehe *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 63, mit anschaulichem Beispiel auf S. 171 ff.

tisch im Einzelfall, sondern prinzipiell gemäß ihrer Grundkonzeption klassifiziert.<sup>76</sup> Durch das jeweilige Telos der Verhaltenslenkung ist die Steuervergünstigung dabei der Gruppe der Sozialzwecknormen einzuordnen.<sup>77</sup> Für das Vorliegen einer Steuervergünstigung darf die Vorteilsgewährung daher nicht der systemkonformen Ausgestaltung der Grundprinzipien der jeweiligen Steuerart dienen, da in diesem Fall Gerechtigkeits- und nicht Lenkungszwecke die Grundlage für die gesetzliche Regelung bilden und folglich eine Fiskalzwecknorm gegeben wäre. Als entscheidend wird diesbezüglich angesehen, dass die günstigere Behandlung des Steuerpflichtigen ihrerseits vom Gesetzgeber tatsächlich zur Verhaltensbeeinflussung erlassen worden sein muss.<sup>78</sup> Für eine Verhaltensbeeinflussung wird zudem vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige im entsprechenden Lebenssachverhalt überhaupt die Wahl zwischen Handlungsalternativen besitzt.<sup>79</sup> Anderenfalls ist von einer Steuerbegünstigung zu sprechen.

Mit Blick auf die engen Voraussetzungen für das Vorliegen eines finanziellen Vorteils ist der nationale Rechtsbegriff der Steuervergünstigung für die vorliegende Untersuchung zu eng gefasst. Zum einen stellen auch Liquiditätsvorteile für Unternehmen faktisch einen spürbaren Vorteil dar und können somit eine Anreizwirkung für die Aufnahme von FuE entwickeln. Zum anderen wird vorliegend eine Untersuchung mit Blick auf das europäische Beihilfenrecht vorgenommen, in dem der Begriff des Vorteils weiter gefasst wird, als im nationalen Recht.<sup>80</sup> Somit können Normen auch beihilfenrechtlich relevant werden, die nach dem begrifflichen Verständnis des deutschen Steuerrechts nicht als Steuervergünstigung zu bezeichnen sind. Vorliegend sollen jedoch alle beihilfenrechtlich relevanten Konstellationen erfasst werden, sodass als Sammelbegriff von steuerlichen Anreizen und nicht von Steuervergünstigungen gesprochen wird.

---

<sup>76</sup> *Reinke*, Identifikation der Steuervergünstigungen, S. 50.

<sup>77</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 122; *Reinke*, Identifikation der Steuervergünstigungen, S. 44. Grundsätzlich zur Abgrenzung von Sozialzweck- und Fiskalzwecknormen siehe *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 19 Rn. 1-6.

<sup>78</sup> *Fann*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung, S. 47; *Reinke*, Identifikation der Steuervergünstigungen, S. 55 ff., nach denen der gesetzgeberische Wille durch Auslegung zu ermitteln ist. In Ausnahmefällen kann sogar ein bewusstes Untätigbleiben des Gesetzgebers ausreichend sein.

<sup>79</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Reinke*, Identifikation der Steuervergünstigungen, S. 53 f.

<sup>80</sup> Siehe statt aller *Hey*, *StuW* 2015, 331 (343 f.).

Als Untergliederung der steuerlichen Anreize bietet sich im Folgenden eine Differenzierung aus der Sicht des forschenden Unternehmens nach der zeitlichen Auswirkung der Begünstigung für FuE-Ausgaben an.<sup>81</sup> Folglich wird die bereits eingangs erwähnte Unterscheidung zwischen sog. Input-Förderung mittels front-end-Regimen und der Output-Förderung durch Patentboxen vorgenommen.

## **b. Input-Förderung**

Wie sich bereits aus der Bezeichnung für diese Art der Förderung<sup>82</sup> ablesen lässt, besteht der steuerliche Anknüpfungspunkt hier bei den finanziellen Mitteln, die seitens des steuerpflichtigen Unternehmens für Forschung und Entwicklung ausgegeben werden. Folglich sind FuE-Betriebsausgaben stets der relevante Anknüpfungspunkt. Da Betriebsausgaben, darunter fallen auch Ausgaben für ein Forschungsprojekt, steuerlich bereits grundsätzlich in Abzug gebracht werden können (vgl. §§ 4, 9 EStG), hat die Förderungswirkung entweder zu einem im Vergleich zum gesetzlich typisierten Abnutzungsverlauf früheren Zeitpunkt oder in einem größeren Ausmaß zu erfolgen. Dabei hat der Gesetzgeber grundsätzlich auf jeder Ebene des steuerlichen Tatbestandes die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen günstige Regelungen einzubauen.<sup>83</sup> Im Rahmen der Steuerentstehung kommen das Steuersubjekt, das Steuerobjekt und die Bemessungsgrundlage in Betracht. Wenn potentielle Steuerschuldner von der Besteuerung ausgenommen werden, liegt eine persönliche Steuerbefreiung vor, die bestimmte Steuersubjekte von der Steuer ausnimmt.<sup>84</sup> Auch wenn dies normkonzeptionell möglich ist, so ist es weder fiskalisch gewollt noch in der Praxis anderer Staaten bisher umgesetzt, dass forschende Unternehmen in jeglicher Form von der Besteuerung ausgenommen werden. Gleiches gilt für sachliche Steuerbefreiungen, bei der ein

---

<sup>81</sup> Bei einer auf den Steuertatbestand fokussierten Unterscheidung müssten hingegen die bei der Steuerentstehung greifenden Anreize auf der Ebene der Bemessungsgrundlage und des Tarifes von den Anreizen auf die bereits ermittelte Steuer im Rahmen der Steuerschuld unterschieden werden. Siehe dazu *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 80 ff.

<sup>82</sup> Zur Input-Förderung im Grundsatz siehe *Englisch*, *StuW* 2017, 331 (333); *Pfeiffer/Spengel*, Tax Incentives for Research and Development, S. 5 f.; *Schwarz*, *ASA* 2015, 711 (713, 719).

<sup>83</sup> Siehe dazu *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 54; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 19 Rn. 16; *Reinke*, Identifikation der Steuervergünstigungen, S. 23 ff.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 58.

<sup>84</sup> *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 19 Rn. 16; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 143.



eigentlich der Steuer unterliegendes Objekt ausnahmsweise nicht besteuert wird.<sup>85</sup> Nur weil ein Unternehmen Ausgaben für Forschung und Entwicklung tätigt, wäre auch hier eine weitgehende Ausklammerung von Unternehmensgewinnen bei der Besteuerung weder fiskalisch und rechtlich vertretbar noch mit Blick auf die Lenkungswirkung ausgewogen. Weitaus präzisere Lenkungswirkungen sind hingegen im Bereich der Bemessungsgrundlage möglich, sodass hier im Rahmen der Steuerentstehung die realistischen Optionen für eine FuE-Förderung zu sehen sind.<sup>86</sup> Daneben können die von einem Unternehmen getätigten FuE-Ausgaben über die Steuerentstehung hinaus bereits bei der ermittelten Steuerschuld beachtet werden.<sup>87</sup> Wie bei der Bemessungsgrundlage besteht auch hier die Möglichkeit getätigte Forschungsausgaben in Abzug zu bringen, ohne dass eine Besteuerung gänzlich unterbleibt.

Im Ergebnis kommen daher mit Blick auf FuE-Förderung Modifikationen bei der steuerlichen Bemessungsgrundlage oder der daraus ermittelten Steuerschuld in Betracht. Im Folgenden werden die dortigen Ausgestaltungsmöglichkeiten dargestellt.

## **aa. Bemessungsgrundlage**

Unter der steuerlichen Bemessungsgrundlage ist die Quantifizierung des Steuerobjekts zu verstehen.<sup>88</sup> Im Rahmen des Steuerobjektes wird durch den Gesetzgeber zunächst festgelegt, welche Güter einer Besteuerung unterliegen sollen und damit für die Ermittlung der Steuerschuld von Relevanz sind. Mit Blick auf die praktische Notwendigkeit der Anwendung eines Steuertarifs zur Ermittlung der Steuer als Geldbetrag sind verschiedene Steuerobjekte zu beziffern und zu einer

---

<sup>85</sup> Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 19 Rn. 16; Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 148 f.

<sup>86</sup> Siehe Arbeitsgruppe "Steuerliche F&E-Förderung", DStR 2009, 179 (179); Englisch, StuW 2017, 331 (333); Herbold, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 54; Lehmann, DStR 2010, 1459 (1463); Kniese, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 80.

<sup>87</sup> Arbeitsgruppe "Steuerliche F&E-Förderung", DStR 2009, 179 (179); Englisch, StuW 2017, 331 (333); Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 181; Lehmann, DStR 2010, 1459 (1463); Kniese, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 83 f.

<sup>88</sup> Siehe dazu und im Folgenden Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 65; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 6 Rn. 40, 44 f.

Gesamtzahl der Erwerbsbezüge zusammen zu führen.<sup>89</sup> Die Bemessungsgrundlage ist damit eine Rechengröße in Form des steuerbaren Einkommens zur Errechnung der abschließenden Steuerschuld.<sup>90</sup> Bei Personengesellschaften wird das Einkommen gem. § 2 II Nr. 1 iVm. §§ 4 ff. EStG ermittelt und für Körperschaften gelten hier neben diesen Regelungen des EStG ergänzend die §§ 8 ff. KStG.<sup>91</sup> Wesentlicher Bestandteil der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist damit die Bewertung von Wirtschaftsgütern und die Frage der Beachtung oder Nichtbeachtung bestimmter Einkünfte und Ausgaben.<sup>92</sup> Dieser steuerliche Quantifizierungsvorgang bietet dabei drei verschiedene Ansatzpunkte für steuerliche Anreize.<sup>93</sup> Die sog. Bewertungsfreiheiten, Freibeträge und Freigrenzen/Modifikationen beim Betriebsausgabenabzug bzw. Zulassung eines Sonderausgabenabzugs.

Zu beachten ist, dass jede Form des steuerlichen Anreizes im Rahmen der Bemessungsgrundlage, anders als bei den persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiungen, nur zu einer Verminderung der Steuerschuld und nicht zu einer vollständigen Befreiung von der Steuer führt. Dieser fiskalische Aspekt und der Umstand, dass die Bemessungsgrundlage eine Reihe denkbarer Anknüpfungspunkte bietet, macht steuerliche Anreize in diesem Bereich für den Steuergesetzgeber besonders beliebt.<sup>94</sup>

---

<sup>89</sup> *Fann*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung, S. 52; *Rasenack*, Steuern und Steuerverfahren, S. 51; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 6 Rn. 44.

<sup>90</sup> Siehe dazu *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 52.

<sup>91</sup> *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn. 38 f.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 41, 47.

<sup>92</sup> Siehe dazu grundlegend *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, S. 105 f., 108 ff.

<sup>93</sup> So *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 55; *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 104 ff.; *Rasenack*, Steuern und Steuerverfahren, S. 53; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 6 Rn. 49. Im Ergebnis genauso *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 153 ff.

<sup>94</sup> *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 153. Für entsprechende Zahlen innerhalb der EU siehe BDI, Steuerliche Rahmenbedingungen für FuE, S. 19.

## (1). Bewertungsfreiheiten

Die Bewertungsfreiheiten setzen beim ersten Schritt im Rahmen der Bemessungsgrundlage an, indem sie die Bewertung eines Wirtschaftsguts als Steuerobjekt modifizieren und damit die Quantifizierung beeinflussen.<sup>95</sup> Mit Blick auf die Einkommensteuer liegen in diesen Fällen Abweichungen von § 6 EStG und § 7 EStG vor. Denkbar sind dabei zum einen Regelungen, bei denen die Bewertung eines Steuerobjekts vollständig ausgelassen wird, indem keine Aktivierung als Wirtschaftsgut erfolgt. Zum anderen sind Vorschriften denkbar, die dazu führen, dass ein anderer, als der nach der Grundregel des Gesetzes vorgesehener Wert angesetzt wird. Letzteres ist insbesondere bei Sonderabschreibungen der Fall.<sup>96</sup> Diese treten neben die allgemeinen Regelungen gem. § 7 EStG zur Absetzung für Abnutzung, wonach Absetzungen eines Wirtschaftsgutes als Steuerobjekt entsprechend dessen tatsächlicher Abnutzung vorgesehen sind. Sonderabschreibungen ergänzen die reguläre Absetzung gem. § 7 EStG und sorgen für eine Entkopplung zwischen Abzugsmöglichkeit und Wertminderung.<sup>97</sup> Der Abzug kann dadurch im Ergebnis höher angesetzt und der Gewinn im Rahmen der Bemessungsgrundlage folglich vermindert werden. In der Konstellation, dass die Vorschriften des § 7 EStG sogar vollständig ersetzt werden, wird von einer erhöhten Absetzung gesprochen.<sup>98</sup> Unabhängig von den Begrifflichkeiten<sup>99</sup> führen entsprechende Regelungen zunächst dazu, dass höhere Absetzungen zu einem früheren Zeitpunkt vorgenommen werden können. Gleichzeitig bedeutet dies, dass in einem späteren Zeitpunkt nur noch geringere Absetzungen vorgenommen werden können und dadurch der steuerliche Gewinn in den Folgezeiträumen höher ausfällt. Im Fall, dass der Steuertarif und das zu versteuernde Einkommen im Abschreibungszeitraum gleich bleiben, tritt dadurch für den Steuerpflichtigen

---

<sup>95</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 202 f.; *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 105; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 424 f.; v. *Schweinitz*, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, S. 18 ff.

<sup>96</sup> Beispiele für Sonderabschreibungen sind §§ 7g V, VI EStG.

<sup>97</sup> *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 19 Rn. 17; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 157; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 202.

<sup>98</sup> Beispiele für erhöhte Absetzungen sind § 7h EStG und § 7i EStG.

<sup>99</sup> Zu den Begrifflichkeiten siehe *Brandis*, in: *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 7a EStG NL Oktober 2018, Rn. 20 ff.; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 19 Rn. 17; *Kulosa*, in: *Schmidt*, EStG, § 7a, Rn. 1.

der Steueranreiz in Form eines Liquiditäts- bzw. Zinsvorteils ein.<sup>100</sup> Die Vergünstigung in der absoluten Steuerbelastung in den ersten Jahren wird durch höhere Zahlungen in späteren Jahren wieder aufgewogen.<sup>101</sup> Diese Wirkung kann allerdings durch eine dauerhafte Investitionstätigkeit mit immer wieder neuer Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit zu einer im Endergebnis geringeren Steuerbelastung führen.<sup>102</sup>

Mit Blick auf die steuerliche Förderung von unternehmerischer FuE-Tätigkeit wäre ein Anreiz durch Bewertungsfreiheiten denkbar, indem Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der innerbetrieblichen Forschung angeschafft wurden, schneller abgeschrieben werden können.<sup>103</sup> Dabei wäre eine begünstigte Absetzung oder Sonderabschreibung nicht ausschließlich auf materielle Wirtschaftsgüter zu begrenzen. Auch nicht selbst geschaffene, immaterielle Rechte, die seitens des Unternehmens für FuE erworben oder angemietet werden, könnten von der Begünstigung erfasst werden. Mit Blick auf die Ausgestaltungsmöglichkeiten für FuE-Projekte stellen die Bewertungsfreiheiten somit einen tauglichen Steueranreiz für die FuE-Förderung dar.

## **(2). Freibeträge und Freigrenzen**

Nach der Bewertung des Steuerobjektes besteht innerhalb der Bemessungsgrundlage, im Ergebnis vergleichbar mit einer sachlichen Steuerbefreiung, dergestalt eine weitere Modifikationsmöglichkeit, dass der Steuergegenstand nicht vollständig der Besteuerung unterliegen soll.<sup>104</sup> Durch die Einführung eines Freibetrages können Teile eines Steuergegenstandes von der Steuer befreit werden.

---

<sup>100</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 55; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 157 f.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 204.

<sup>101</sup> Siehe *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 158, der in diesem Zusammenhang von einem „Steuerkredit“ spricht.

<sup>102</sup> So auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 204; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 158.

<sup>103</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 81-83.

<sup>104</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Knief*, Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik, S. 17 f.; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 6 Rn. 49; *Traxel*, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, S. 3 f. Beispiele für Freibeträge sind § 3 Nr. 26 EStG, § 13 III EStG, § 16 IV EStG und § 17 III EStG.

Die Ausgestaltung entsprechender Freibeträge kann auf verschiedene Arten erfolgen.<sup>105</sup> Grundfreibeträge können für alle Steuerpflichtigen oder beschränkt auf bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen die Schwelle erhöhen, ab wann ein Besteuerungsobjekt besteuert wird.<sup>106</sup> Nur der Betrag, der die Schwelle überschreitet wird in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt und besteuert. Daneben kann die Ausgestaltung auch in Form eines sog. Pauschbetrages erfolgen, der den Abzug in der Bemessungsgrundlage von den tatsächlichen Aufwendungen entkoppelt und damit über den getätigten Betriebsausgaben liegen kann.<sup>107</sup> Gemein ist den Freibeträgen, dass auch bei Überschreitung der Schwelle der Steuerpflichtige die Begünstigung für Beträge unterhalb der Schwelle erhält. Der Freibetrag ist diesbezüglich von der Freigrenze zu unterscheiden.<sup>108</sup> Bei letzterer wird ebenfalls eine Schwelle durch den Gesetzgeber festgelegt, allerdings führt hier die Überschreitung dazu, dass der gesamte in der Bewertung ermittelte Betrag der Besteuerung unterliegt.<sup>109</sup> Die begünstigende Wirkung tritt bei den Freigrenzen damit ausschließlich unterhalb der festgelegten Schwelle ein.

Die Förderung unternehmerischer Forschungstätigkeit kann auch im Wege eines pauschalen Forschungsfreibetrages geschehen.<sup>110</sup> Forschungsausgaben können dann nicht direkt abgezogen werden, sondern führen zur typisierten Annahme geringerer Leistungsfähigkeit, welche durch die Außerachtlassung einer gesetzlich fixierten Höhe der Einkünfte (idR. Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG) berücksichtigt wird. Dabei ist in diesem Kontext der Umstand der Forschungstätigkeit

---

<sup>105</sup> Siehe dazu im Detail *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 158 f.; *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 106 f.

<sup>106</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 159; *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 107.

<sup>107</sup> *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 159; *Knief*, Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik, S. 15 f.

<sup>108</sup> Grundlegend dazu *Luck*, Die Freigrenze im Steuerrecht, S. 36 ff. Beispiele für Freigrenzen sind § 22 Nr. 3 S. 2 EStG, § 23 III 5 EStG und bezogen auf eine Abzugsmöglichkeit sind § 4 V 1 Nr. 1 EStG und § 4h II 1 lit. a EStG zu nennen.

<sup>109</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Knief*, Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik, S. 15; *Luck*, Die Freigrenze im Steuerrecht, S. 33 f., 36 f.

<sup>110</sup> Siehe *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1463 f.). Begrifflich unklar in diesem Bereich *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 82, der von einem Investitionsfreibetrag spricht, allerdings die Regelung einer Bewertungsfreiheit beschreibt.

an sich, ggf. gestaffelt nach dem Ausgabenvolumen, Voraussetzung und zentraler Faktor für die Höhe des Freibetrags. Die Ausgestaltung in Form einer Freigrenze hingegen ist mit Blick auf die intendierte FuE-Anreizwirkung nicht sinnvoll umsetzbar.

### **(3). Betriebs- und Sonderausgabenabzüge**

Im Rahmen der Quantifizierung des Besteuerungsobjektes kann der ermittelte Betrag der Erwerbsbezüge durch gesetzliche Bestimmungen zum Betriebs- bzw. Sonderausgabenabzug vermindert werden. Dabei gilt der Grundsatz des deutschen Ertragssteuerrechts, dass Erwerbसाufwendungen gem. § 4 IV EStG, solange sie zur Erzielung von Einkünften getätigt und damit durch die Gewinnerzielungsabsicht veranlasst wurden, im Rahmen der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können.<sup>111</sup> Allerdings kann hier durch die Einführung eines erhöhten Betriebsausgabenabzugs geregelt werden, dass bestimmte Ausgaben mit einem Faktor größer als eins in Abzug gebracht werden, um eine gezielte Anreizwirkung in Richtung der entsprechenden Ausgaben zu erzielen.<sup>112</sup> Auf der anderen Seite besteht für den Gesetzgeber die Möglichkeit mittels Durchbrechung des Veranlassungsprinzips auch den Abzug ausschließlich privat veranlasster Aufwendungen zu genehmigen.<sup>113</sup> In diesem Fall spricht man von einem Sonderausgabenabzug. In beiden Konstellationen führt die Regelung dazu, dass sich das zu versteuernde Einkommen für den Steuerpflichtigen vermindert.

Betriebsausgaben eines Unternehmens sowohl für interne als auch für externe Forschungsprojekte stehen in einem Großteil der Fälle in direkter Verbindung mit dem Geschäftsbetrieb und dienen damit zukünftiger Gewinnerzielung im Rahmen des Geschäftsbetriebes. Folglich ist eine steuerliche Förderung durch Sonderausgabenabzug nicht erforderlich. Ein erhöhter Betriebsausgabenabzug, begrifflich auch „superdeduction“ bzw. „tax relief“ genannt, für jegliche Ausga-

---

<sup>111</sup> Grundlegend dazu *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 981 ff.; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8 Rn. 205 f.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 322 ff.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 42.

<sup>112</sup> *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1463); *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 81.

<sup>113</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 165 f.; *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 106.

ben, die in Verbindung mit FuE-Tätigkeiten stehen, würde hingegen eine steuerliche Anreizwirkung entfalten können.<sup>114</sup> Bei der Ausgestaltung eines (erhöhten) Betriebsausgabenabzugs bietet sich für den Gesetzgeber die Möglichkeit die Höhe der Betriebsausgaben, die beim Abzug durch den Steuerpflichtigen zugrunde gelegt werden darf, entweder volumenbasiert oder inkrementell zu bestimmen.<sup>115</sup> Beim volumenbasierten Ansatz können alle im Veranlagungszeitraum angefallenen FuE-Kosten in Abzug gebracht werden. Folglich besteht für Unternehmen auch in Zeiten der Rezession die Möglichkeit im Vergleich zum Vorjahr verringerte Betriebsausgaben abzusetzen, was im Ergebnis die Planungssicherheit für Forschungsprojekte erhöht.<sup>116</sup> Wird die Höhe der Betriebsausgaben hingegen mittels des inkrementellen Ansatzes ermittelt, können im Veranlagungszeitraum nur Betriebsausgaben in Höhe des Zuwachs im Vergleich zum vorherigen Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden. Bei nachlassender Forschungstätigkeit und einem Rückgang der FuE-Tätigkeit fällt der Vorteil für die Unternehmen geringer aus oder entfällt vollständig.

Eine unmittelbar positive Auswirkung<sup>117</sup> für die Unternehmen kann ein erhöhter Betriebsausgabenabzug zudem nur haben, wenn die zuvor ermittelten Erwerbsbezüge im positiven Bereich sind und das Unternehmen Gewinne erwirtschaftet hat. Nur dann liegt ein zu versteuerndes Einkommen vor und die Abzüge führen zu einer Verminderung der Steuerlast.<sup>118</sup> Folglich kann die Regelung auch so ausgestaltet werden, dass im Fall von Verlusten den Unternehmen zumindest anteilig ein Betrag für den FuE-Aufwand ausgezahlt wird.<sup>119</sup>

---

<sup>114</sup> So auch *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1463); *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 81 f.; *Pérez Bernabeu*, European Taxation 2014, 178 (180); *Schlie/Stetzelberger*, IStR 2008, 269 (272).

<sup>115</sup> Siehe dazu und im Folgenden Arbeitsgruppe "Steuerliche F&E-Förderung", DStR 2009, 179 (179); *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 57; *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 85; *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1462); *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 9 ff.

<sup>116</sup> So auch *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1462); *Bal/Offermanns*, European Taxation 2012, 167 (168).

<sup>117</sup> Zeitlich verzögert besteht aufgrund des Verlustvortrags gem. §§ 10d II EStG, 8 I 1 KStG. Insbesondere bei KMU/Start-ups besteht die Gefahr, dass dieser Effekt in Anbetracht hoher Kapitalintensität von Forschungsprojekten vielfach nicht rechtzeitig greift.

<sup>118</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 55; *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 86.

<sup>119</sup> Siehe dazu *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1463); *Pérez Bernabeu*, European Taxation 2014, 178 (180); *Schlie/Spengel/Malke*, IStR 2015, 570 (573); *Schlie/Stetzelberger*, IStR

## bb. Steuerschuld

Die Steuerschuld stellt das Ergebnis des steuerlichen Tatbestandes dar, indem der jeweils geltende Steuertarif auf die Summe der Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage angewandt wird und somit den Betrag ergibt, den der Steuerpflichtige als Steuer an die Finanzbehörden zu entrichten hat.<sup>120</sup> Die Setzung eines steuerlichen Anreizes im Bereich der abschließend ermittelten Steuerschuld ist durch die Einräumung einer Steuerbetragsermäßigung möglich.<sup>121</sup> Diese Ermäßigung, auch Steuergutschrift oder tax credit genannt, bewirkt, dass die Steuerschuld um einen bestimmten Betrag gemindert wird, was sich im Ergebnis für den Steuerpflichtigen direkt in Form einer geringeren Steuerbelastung auswirkt.<sup>122</sup>

Eine steuerliche Förderung von unternehmerischer FuE wäre hier durch eine entsprechende Steuergutschrift möglich, die es unter Zugrundelegung der internen und externen Aufwendungen für FuE dem forschenden Unternehmen ermöglicht diesen Betrag anteilig von der Steuerschuld abzuziehen.<sup>123</sup> In diesem Fall besteht, wie auch beim Betriebsausgabenabzug, für den Gesetzgeber die Möglichkeit die Geltendmachung von FuE-Aufwendungen entweder volumenbasiert oder inkrementellbasiert auszugestalten.<sup>124</sup> Zudem wirkt sich die Steuergutschrift auch nur in Konstellationen aus, bei denen das Unternehmen über eine positive Steuerschuld verfügt. Folglich ist auch in dieser Konstellation eine Regelung denkbar, bei der im Verlustfall die ungenutzte Gutschrift zu einem gewissen Prozentsatz an das Unternehmen ausgezahlt wird.<sup>125</sup> Durch die Abzugsfähigkeit im Rahmen des regulären Betriebsausgabenabzug und der Möglichkeit des Abzugs

---

2008, 269 (273). Bei der Umsetzung dieser Variante liegt eine erhöhte fiskalische Belastung vor und die Förderungswirkung für FuE ist sehr weitreichend.

<sup>120</sup> *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 84; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht § 6 Rn. 48.

<sup>121</sup> Diese zählt neben den Tarifiermäßigungen (dazu siehe unter B. III. 2. c.) zu den Steuerermäßigungen. Siehe dazu *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 811 ff.; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 174; Lang, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 107 f.

<sup>122</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 56; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 178 f.

<sup>123</sup> Siehe u.a. *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 85 f.; *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1463); *Pérez Bernabeu*, European Taxation 2014, 178 (180); *Schlie/Stetzelberger*, IStR 2008, 269 (272 f.).

<sup>124</sup> Zu dieser Unterscheidung generell siehe unter B. III. 2. b. aa. (3).

<sup>125</sup> Zu dieser Möglichkeit generell siehe unter B. III. 2. b. aa. (3).



auf die abschließend ermittelte Steuerschuld werden FuE-Aufwendungen in dieser Konstellation für das forschende Unternehmen zweifach begünstigend berücksichtigt.<sup>126</sup> Zudem hat der Gesetzgeber in Konstellationen einer parallelen Forschungsförderung durch direkte Zuschüsse und steuerliche Anreize zu beachten, dass es – zumindest nicht ungewollt – zu einer Doppelförderung kommt, indem staatlich finanzierte FuE-Aufwendungen auch von der Steuerschuld abgezogen werden können.<sup>127</sup>

### c. Output-Förderung

Entsprechend der vorliegend gewählten Unterscheidung (siehe B. III. 2. a.) kommt neben der dargestellten Input-Förderung eine steuerliche Förderung auch durch sog. Output-Förderung in Betracht.<sup>128</sup> Der entscheidende Unterschied zur Input-Förderung liegt in der ausschließlichen Anknüpfung an solche Einnahmen des Steuerpflichtigen, die aus erfolgreicher FuE generiert werden können. Anders als bei der Anknüpfung an die FuE-Kosten bei der Input-Förderung findet die Förderung hier mit Blick auf die für vorhandene FuE-Einnahmen erforderliche Verwirklichung eines Forschungsprojektes zu einem weitaus späteren Zeitpunkt statt. Hinsichtlich des steuerlichen Tatbestandes findet die Modifikation hierbei im Rahmen der Steuerentstehung statt, indem für bestimmte in der Steuerbemessungsgrundlage ermittelten Einkünfte ein zugunsten des Steuerpflichtigen vom Regelsatz abweichender Steuersatz angewandt wird und/oder eine partielle Freistellung erfolgt. Unter dem Steuersatz, oder auch Steuertarif, ist dabei grundsätzlich eine funktionale Rechengröße zu verstehen, aus deren Anwendung auf die Bemessungsgrundlage sich die abschließende Steuerschuld ergibt.<sup>129</sup> Dabei kann die steuerliche Anreizwirkung in Form der Tarifiermäßigung entweder durch einen Sondertarif für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen oder

---

<sup>126</sup> *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 85.

<sup>127</sup> *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 88; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 84 f., 92 f.

<sup>128</sup> Siehe dazu grundlegend und im Folgenden *Englisch*, *StuW* 2017, 331 (333 ff.); *Pfeiffer/Spengel*, *Tax Incentives for Research and Development*, S. 6 f.; *Schwarz*, *ASA* 2015, 711 (721 f.).

<sup>129</sup> *Seer*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 6 Rn. 46 ff.

durch eine begünstigende Abweichung vom Normaltarif erreicht werden.<sup>130</sup> Im Ergebnis liegt eine Konstellation vor, bei der bestimmte Einkünfte eine Privilegierung erfahren.

Mit Blick auf die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung können solche Tarifierungen so ausgestaltet werden, dass Unternehmenseinkünfte, die maßgeblich auf der Basis selbst entwickelter Patente oder Lizenzen erwirtschaftet werden, einem niedrigeren Steuersatz unterfallen.<sup>131</sup> In der rechtlichen Anwendung haben sich für diese Regelungen die Begriffe einer Patent- bzw. Lizenzbox etabliert.<sup>132</sup> Unterschiedliche Ausgestaltungen sind in diesem Bereich mit Blick auf die Frage, ob mit der Eigennutzung und Vermietung bzw. Veräußerung der selbst generierten Patente und Lizenzen alle potentiellen Einkünfte aus den verschiedenen immateriellen Wirtschaftsgütern erfasst werden, möglich.<sup>133</sup> Ebenso kann sich die Abzugsfähigkeit von FuE-Kosten bei tariflicher Begünstigung auf den privilegierten Teil der Einkünfte beschränken (Nettomethode) oder für alle Einkünfte (Bruttoertragsmethode) gelten.<sup>134</sup> Im Ergebnis bleibt auch hier festzuhalten, dass eine Förderungswirkung nur in dem Fall eintritt, wenn das forschende Unternehmen überhaupt das Forschungsprojekt erfolgreich zu Ende bringt und ein verwertbares immaterielles Wirtschaftsgut anmelden konnte. Im Fall des Scheiterns des Forschungsprojekts bleibt daher eine

---

<sup>130</sup> Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 811; Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 174; Lang, Systematisierung von Steuervergünstigungen, S. 107 f. Beispiele für entsprechende Steuerermäßigungen sind § 32d und § 34a EStG.

<sup>131</sup> Englisch, StuW 2017, 331 (333); Herbold, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 70; Kniese, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 83 f.; Lehmann, DStR 2010, 1459 (1463); Schlie/Stetzelberger, IStR 2008, 269 (273).

<sup>132</sup> Im Zusammenhang mit bestehenden Patentboxen ist eine umfassende Diskussion über die rechtliche Zulässigkeit entsprechender Regelungen entstanden. Neben auch hier bestehenden beihilfenrechtlichen Bedenken, ist bei den Patentboxen besonders der sog. modifizierte Nexus-Approach des Aktionspunktes 5 des Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projektes der OECD und G-20-Staaten zu beachten. Siehe dazu u.a. Englisch, StuW 2017, 331 (337 ff.); Englisch, Wirtschaftsdienst 2017, 577 (577 ff.); Fehling/Schmid, IStR 2015, 493; Roth, Ubg 2015, 705; Shi, European Taxation 2016, 334; Shi, European Taxation 2016, 371. Zum BEPS-Projekt im Allgemeinen siehe Brauner, FTR 2014, 55.

<sup>133</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt Monteith, StuB 2014, 883 (883); Pfeiffer/Spengel, Tax Incentives for Research and Development, S. 6; Schwarz, ASA 2015, 711 (721 f.); Thiede, IStR 2016, 283 (284).

<sup>134</sup> Siehe dazu mit konkreten Beispielen Valta, StuW 2015, 257 (259).

Begünstigung ebenso wie in der Konstellation, dass das Unternehmen mit dem Patent bzw. der Lizenz gar keine Gewinne erwirtschaften kann<sup>135</sup>, aus.

### 3. Zusammenfassung

Aus dem breiten Spektrum der Möglichkeiten für die Ausgestaltung steuerlicher FuE-Anreize sind im Ergebnis folgende Instrumente für eine Förderung unternehmerischer FuE im deutschen Kontext als geeignet zu erachten. Im Rahmen der Bemessungsgrundlage kommen unter Berücksichtigung der jeweiligen Aufwendungen für FuE im Unternehmen beschleunigte Abschreibungen, ein typisierter Forschungsfreibetrag und ein erhöhter Betriebsausgabenabzug (superdeduction) in Betracht. Auf Ebene der Steuerschuld ist eine Steuergutschrift (tax credit) und beim Steuertarif eine Begünstigung in Form einer Patent- oder Lizenzbox möglich. Im Rahmen der Diskussion über die Einführung steuerlicher Anreize für FuE wird von den zuvor aufgezeigten Möglichkeiten überwiegend ein erhöhter Betriebsausgabenabzug oder eine Steuergutschrift befürwortet<sup>136</sup>, wengleich im europäischen Ausland in vielen Fällen eine Output-Förderung eingeführt wurde. Bei der Diskussion auf dieser Ebene ist eingedenk des Zusammenfallens einer großen Zahl denkbarer Ausgestaltungen des FuE-Steueranreizes und divergierender wirtschaftlicher Verhältnisse in jedem Mitgliedstaat der EU darüber hinaus eine konkrete Bewertung der Vorteilhaftigkeit der verschiedenen Optionen nicht pauschal möglich. Die vorliegend aufgezeigten Varianten sind folglich lediglich als die im Grundsatz strukturell geeigneten Instrumente anzusehen. Welche genaue Ausgestaltung im Einzelfall zu wählen ist, hängt im Ergebnis entscheidend von den Verhältnissen im Mitgliedstaat und den politischen Förderpräferenzen ab.

---

<sup>135</sup> Siehe *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1463); *Schlie/Spengel/Malke*, IStR 2015, 570 (573); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 60.

<sup>136</sup> Siehe dazu u.a. Arbeitsgruppe "Steuerliche F&E-Förderung", DStR 2009, 179 (181); *Bal/Offermanns*, European Taxation 2012, 167 (175); *Bardens/Scheffler*, Ubg 2016, 483 (491); *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 323; *Hornig*, BB 2010, 215 (215 f.); *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1464); *Pérez Bernabeau*, European Taxation 2014, 178 (180); *Schlie/Spengel/Malke*, IStR 2015, 570 (572 f.); *Schön*, FR 2014, 93 (94 f.); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 58 ff.; *Spengel/Herbold*, Ubg 2009, 343 (349).

## **IV. Bestandsaufnahme der staatlichen Rahmenbedingungen für Forschung und Entwicklung in Deutschland**

Die Bundesrepublik Deutschland beschränkt sich derzeit als eine der wenigen Industrienationen ausschließlich auf die direkte Projektförderung zur Unterstützung unternehmerischer FuE. Wie eingangs beschrieben, wird dieser Zustand allerdings sowohl in der Politik als auch seitens der Wirtschaft als dringend änderungsbedürftig angesehen. Zum Verständnis der derzeitigen Situation des Forschungsstandorts Deutschland wird daher im Folgenden zunächst der gegenwärtige status quo der Forschungsförderung mit Blick auf das Förderungssystem und aktuelle Kennzahlen beschrieben. Darüber hinaus werden zur weiteren Einordnung des steuerlichen Regelungsbedarfs das bestehende System zur Besteuerung von (forschenden) Unternehmen kurz beschrieben und Bestimmungen mit besonderer Forschungsrelevanz herausgearbeitet.<sup>137</sup>

### **1. System der Projektförderung**

Die Grundlage für das bis heute in Deutschland angewandte System der Projektförderung wurde in den 1950er Jahren durch die Gründung des Bundesministeriums für Atomfragen gelegt, welches als Vorläufer des heutigen Bundesministeriums für Bildung und Forschung anzusehen ist.<sup>138</sup> Nach einer ausschließlichen Förderung der Wissenschaft in Form der Universitäten und Forschungszentren in den ersten Jahren, wurde mit Beginn der 1960er Jahre im Wege der direkten Projektförderung begonnen, auch Großprojekte der Wirtschaft zu fördern. Dabei etablierte es sich, dass im Rahmen sog. Fachprogramme bestimmte Unternehmenszweige oder Forschungsgebiete spezifisch unterstützt wurden. Dieses Grundmuster wurde bis zum heutigen Tag beibehalten und unterlag lediglich mit Blick auf die geförderten Unternehmens- oder Forschungsbereiche einem politischen und ökonomischen Wandel. Dieser zeichnete sich durch eine ständige Ausweitung der Forschungsfelder in den 1960er Jahren, eine stärkere Erfassung von KMU in den 1970er Jahren und schließlich eine Steigerung der Förderungseffizienz durch Verbundforschung und Leitprojekte zum Ende des Jahrtausends aus. Die direkte

---

<sup>137</sup> Zur Relevanz des allgemeinen Besteuerungsklimas für eine FuE-Tätigkeiten siehe *Bal*, *Bulletin for International Taxation* 2012, 573 (576).

<sup>138</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Fier/Harhoff*, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 2002, 279 (287).

Projektförderung wurde damit beständig ausgeweitet, ohne jedoch volumenmäßig jemals an die staatlichen Mittel für die institutionelle Förderung der Wissenschaft und die Finanzierung der Universitäten heranreichen zu können. Allerdings ist darüber hinaus festzuhalten, dass die direkte Projektförderung nicht immer das ausschließliche staatliche Mittel zur FuE-Förderung war und eine steuerliche FuE-Förderung bereits zeitweise Anwendung gefunden hat. So bestand von 1964 bis 1974 und noch einmal von 1984 bis 1989 die Möglichkeit einer Sonderabschreibung für forschende Unternehmen, indem Wirtschaftsgüter, die eigener Forschungstätigkeit dienen, in einem besonderen Maße abschreibungsfähig waren.<sup>139</sup> So konnten bewegliche Wirtschaftsgüter neben der regulären Abschreibung noch einmal mit 50% bzw. 40% der Anschaffungskosten und unbewegliche Wirtschaftsgüter mit 30% bzw. 10-15% in Abzug gebracht werden. Die entsprechenden Regelungen wurden vom Gesetzgeber jeweils nicht verlängert und es folgte eine bewusste Beschränkung auf die direkte Projektförderung.

Auf der Basis dieser geschichtlichen Entwicklung vollzieht sich die direkte Projektförderung bis heute.<sup>140</sup> Dabei erfolgt die Förderung durch verschiedene Bundesministerien, die bestimmte Förder- und Fachprogramme auflegen und bei denen Unternehmen einen Antrag auf Bezuschussung stellen können.<sup>141</sup> Passend zum Resort sind die Programme auf bestimmte Forschungsbereiche beschränkt und zudem mit einer zeitlichen und gestaffelten finanziellen Höchstgrenze versehen. Die praktische Umsetzung der Förderung erfolgt durch sog. Projektträger. Dabei handelt es sich um private Organisationen bzw. Unternehmen mit der Aufgabe die fachliche und organisatorische Abwicklung der Projektförderung für das jeweilige Bundesministerium zu übernehmen. Die Aufgaben reichen dabei von der Beratung der Antragssteller, der Prüfung der Förderungsvoraussetzungen und der Sicherstellung der Forschungsstandards bis zur Kontrolle des Forschungserfolgs. Grundsätzlich treten die Projektträger als Beliehene gegenüber

---

<sup>139</sup> *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 22-24. Zur jeweiligen gesetzlichen Regelung der Sonderabschreibung siehe BStBl. I 1964, 557 bzw. BStBl. I 1984, 18 f.

<sup>140</sup> Im Rahmen der vorliegenden Arbeit liegt der Fokus auf der Förderung durch den Bund. Die Förderung der Länder ist mit Blick auf die Vielzahl der Projekte gleichsam sehr umfassend. Siehe dazu im Detail BMBF, Forschungs- und Innovationspolitik der Länder, S. 8 ff.

<sup>141</sup> Siehe dazu und im Folgenden BMBF, Bundesbericht Forschung und Innovation 2018, S. 65 ff.

den forschenden Unternehmen auf, sodass durch sie der Erlass eines Verwaltungsakts oder die Rücknahme bzw. der Widerruf desselben möglich ist.<sup>142</sup>

Mit Blick auf die gegenwärtigen Daten hat die Forschungsförderung in Deutschland insgesamt kontinuierlich an Volumen zugenommen. So sind die Bruttoinlandsausgaben für FuE (BAFE) seit Beginn der 2000er Jahre stetig gestiegen und beliefen sich im Jahr 2015 auf insgesamt 88,78 Milliarden Euro.<sup>143</sup> In Korrelation mit dem Bruttoinlandsprodukt ergibt sich damit eine Forschungsintensität von 2,92. Im Vergleich zum Jahr 2000, wo die Werte bei 50,82 Milliarden Euro und 2,40 lagen, wird hier die Zunahme besonders deutlich. Dabei zeigt sich sowohl mit Blick auf das Durchführungsvolumen der Forschung als auch die konkrete Finanzierung, dass privatwirtschaftliche Unternehmen in Deutschland die Hauptträger von Forschung und Entwicklung sind. So entfielen im Jahr 2015 bei der Durchführung von FuE 60,95 Milliarden Euro und bei der Finanzierung 58,24 Milliarden Euro auf entsprechende Unternehmen. Dagegen wurden im Vergleichsjahr 2015 für die Durchführung von FuE von den staatlich finanzierten außeruniversitären Forschungseinrichtungen 12,48 Milliarden Euro und von den ebenfalls staatlich getragenen Universitäten 15,34 Milliarden Euro ausgegeben. Insgesamt ergibt sich in diesem Zeitraum ein staatlicher Finanzierungsbeitrag von 26,36 Milliarden Euro, was einem Anteil von knapp 30% entspricht. Die Privatwirtschaft stemmt damit einen Finanzierungsanteil von knapp zwei Dritteln, wobei besonders große Unternehmen aus dem Fahrzeugbau, der Chemie- und Pharmaindustrie, der elektrischen Industrie und dem Maschinenbau den größten Anteil übernehmen.<sup>144</sup> Grundsätzlich sprechen die derzeitigen Prognosen dafür, dass sowohl die Forschungsaufwendungen sowohl seitens des Staates als auch der Privatwirtschaft volumenmäßig steigen werden.<sup>145</sup>

Bei genauerer Betrachtung der staatlichen Förderungsleistung fällt überdies auf, dass der Bund bezogen auf das Jahr 2017 Forschungsausgaben in Höhe von 17,11 Milliarden Euro getätigt hat, wobei weit über 80% der Ausgaben auf die

---

<sup>142</sup> Zur grundsätzlichen Ausgestaltung siehe unter B. III. 1.

<sup>143</sup> Siehe dazu und im Folgenden BMBF, Daten und Fakten zum deutschen Forschungs- und Innovationssystem, S. 7 ff., 52 ff.

<sup>144</sup> Dies führt im Ergebnis dazu, dass über 80% der FuE-Ausgaben in der Privatwirtschaft von Unternehmen getragen werden, die mehr als 500 Mitarbeiter haben. Siehe dazu BMBF, Bundesbericht Forschung und Innovation 2018, S. 78.

<sup>145</sup> BMBF, Bundesbericht Forschung und Innovation 2018, S. 69 ff.

Bundesministerien für Bildung und Forschung, für Wirtschaft und Energie und der Verteidigung entfallen sind.<sup>146</sup> Bei den Ausgaben des Bundes lag das Volumen für die direkte Projektförderung und Ressortforschung im Vergleich zur institutionellen Förderung einschließlich der bundeseigenen Einrichtungen gleich auf.<sup>147</sup> Mit Blick auf die Dominanz großer Unternehmen in der Forschungspraxis ist darauf hinzuweisen, dass die Bundesregierung das Förderungsvolumen für KMU erhöhte und vermehrt Programme aufgelegt hat, um KMU gezielt zu fördern.<sup>148</sup> Dies führte dazu, dass 45% der direkten Fördermittel an KMU gezahlt werden, die insgesamt 17% ihrer gesamten Ausgaben für FuE aus staatlichen Mitteln generieren, wohingegen im Vergleich dazu bei Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern der Anteil der Fördermittel aus staatlicher Hand nur 1,9% der Ausgaben ausgemacht hat. Gleichzeitig ist zu beachten, dass trotz steigender staatlicher Ausgaben für FuE die Zahl der angemeldeten Patente stagnierte<sup>149</sup> und die Gründungsraten forschender Unternehmen, die Innovatorenquoten<sup>150</sup> und die Forschungsaktivitäten ausländischer Unternehmen in Deutschland rückläufig waren<sup>151</sup>. Insbesondere bei großen und etablierten Unternehmen, die regelmäßig Forschung betreiben, war eine mangelnde Branchenvarianz im Forschungsbereich festzustellen<sup>152</sup> und eine zunehmende Gefahr der Abwanderung von Forschungskapazitäten durch Internationalisierungstendenzen auszumachen<sup>153</sup>. Daneben zeigte sich, dass die verstärkten Förderungsbemühungen für KMU und

---

<sup>146</sup> BMBF, Bundesbericht Forschung und Innovation 2018, S. 74.

<sup>147</sup> BMBF, Daten und Fakten zum deutschen Forschungs- und Innovationssystem, S. 69 f.

<sup>148</sup> Siehe dazu und im Folgenden BMBF, Daten und Fakten zum deutschen Forschungs- und Innovationssystem, S. 15 f.

<sup>149</sup> Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2019, S. 133 ff.

<sup>150</sup> Siehe zu diesen beiden Werten Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2018, S. 44 f.

<sup>151</sup> Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017, S. 62.

<sup>152</sup> Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017, S. 22.

<sup>153</sup> Vergleiche Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017, S. 74 ff. Auf diese Gefahr wird auch vermehrt mit Blick auf eine fehlende steuerliche Förderung von FuE in Deutschland hingewiesen. Siehe dazu u.a. *Bardens/Scheffler*, Ubg 2016, 483 (483 f.); *Schlie/Spengel/Malke*, IStR 2015, 570 (574); *Spengel/Herbold*, Ubg, 2009, 343 (347).

Start-ups bisher nicht nachhaltig zu nachweisbaren Verbesserungen geführt haben.<sup>154</sup> Dies lässt insgesamt den Rückschluss zu, dass vorhandenes Forschungspotential in Deutschland noch nicht vollständig ausgeschöpft wird und besonders für KMU und Start-ups spürbare Hindernisse nicht ausreichend abgebaut werden.<sup>155</sup>

## 2. Unternehmensbesteuerung in Deutschland

Auch wenn eine steuerliche Förderung privatwirtschaftlicher Forschung und Entwicklung derzeit im deutschen Steuersystem nicht verankert ist, hat die geltende Unternehmensbesteuerung Auswirkungen auf die Attraktivität des Forschungsstandorts Deutschland und damit auf die Entscheidung von Unternehmen eigene FuE zu betreiben. Daher wird im Folgenden zunächst kurz das System der Unternehmensbesteuerung in Deutschland skizziert. Im zweiten Schritt werden einzelne Elemente dieses Systems herausgearbeitet, die sich entweder als besonders förderlich oder hinderlich für FuE am Standort Deutschland erweisen. Die Darstellung soll an dieser Stelle nicht lückenlos die Besteuerungsbedingungen für FuE auflisten, sondern dient in erster Linie einer grundsätzlichen Analyse des Besteuerungsklimas für forschende Unternehmen mit Auswirkung auf die Ausgestaltung zukünftiger steuerlicher Anreize für FuE.

### a. Grundkonzeption

Das deutsche Steuersystem kennt kein gleichförmiges System für die Besteuerung von Unternehmen, sodass auch kein einheitliches Unternehmensteuergesetz existiert.<sup>156</sup> Vielmehr ist die Besteuerung von Unternehmen vom sog. Dualismus der Einkommen- und Körperschaftsteuer geprägt, der letztlich auf der Abhängigkeit der Besteuerung von der Gesellschaftsform fußt und zu verschiedenen

---

<sup>154</sup> Siehe dazu und im Folgenden Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017, S. 34 ff.; *Kußmaul/Kloster/Licht*, StB 2019, 50 (51 ff., 57).

<sup>155</sup> In diesem Zusammenhang verweist Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017, S. 37, 39 f. besonders auf Probleme bei sog. „jungen KMU“ hin.

<sup>156</sup> Siehe dazu und zum Folgenden insgesamt *Drüen*, DStZ 2014, 564 (565); *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 10 Rn. 1-4; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, S. 99 ff.; *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, S. 3-6.



Grundprinzipien führt.<sup>157</sup> Die Frage, ob ein Unternehmen als Besteuerungssubjekt steuerpflichtig ist, hängt von der zivilrechtlichen Rechtsform ab. Bei Einzelunternehmern unterliegt das Unternehmen mangels rechtlicher Verselbstständigung selbst nicht der Besteuerung, sondern der Einzelunternehmer als natürliche Person der Einkommensteuer. Dieses Einheitsprinzip wendet der Gesetzgeber trotz rechtlicher Teilselbstständigkeit gem. §§ 124, 161 II HGB auch bei der OHG und KG als Personenhandelsgesellschaften an. Somit erfolgt keine Besteuerung der Gesellschaft durch die Körperschaftsteuer, sondern ausschließlich die Gesellschafter selbst unterliegen als Mitunternehmer gem. § 15 I 1 Nr. 2 EStG der Einkommensteuer. Dabei können der Gesellschaft nicht entnommene Gewinne auf Antrag gem. § 34a I EStG mit einem Steuersatz von 28,25% belegt werden, wohingegen sofortige Entnahmen dem regulären progressiven Steuersatz unterliegen, der bis zum Spitzensteuersatz von 45% reichen kann.<sup>158</sup> Ist der Gesellschafter keine natürliche, sondern eine unter § 1 KStG fallende juristische Person, erfolgt die Besteuerung durch die Körperschaftsteuer. Unabhängig von der Zusammensetzung der Gesellschaft wird das Unternehmen, selbst wenn es eine Personenhandelsgesellschaft ist, in beiden Konstellationen nicht besteuert. Bedingt durch die rechtliche Selbstständigkeit bei Körperschaften findet bei ihrer Besteuerung das sog. Transparenzprinzip Anwendung, sodass Gesellschaft und Gesellschafter jeweils einer eigenständigen Besteuerung unterworfen sind. Gewinne der Körperschaft werden durch die Körperschaftsteuer besteuert und entsprechende Gewinnausschüttungen – nicht der Gewinn der Körperschaft selbst – unterfallen bei natürlichen Personen aufgrund der Gesellschafterstellung wiederum der Einkommensteuer. Dabei unterliegen die Gewinne der Körperschaft dem proportionalen Steuersatz von 15% gem. § 23 KStG. Bei Ausschüttungen muss danach unterschieden werden, ob die Beteiligung im Privat- oder im Be-

---

<sup>157</sup> Dazu kritisch u.a. *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, S. 561 ff.; *Rose*, Bemerkungen zur Forderung nach Rechtsformneutralität der Besteuerung, in: Hebig/Kaiser/Koschmieder/Oblau, FS Wacker, S. 49 (S. 56 ff.); *Seer*, Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts, in: Tipke/Seer/Hey/Englisch, FS Lang, S. 655 (S. 658 ff.).

<sup>158</sup> Siehe dazu im Überblick *Montag*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13 Rn. 6.

triebsvermögen gehalten wird. Im ersten Fall greift grundsätzlich die Abgeltungssteuer in Höhe von 25% gem. §§ 32d I 1, 43a I 1 Nr. 1 EStG<sup>159</sup> und im zweiten erfolgt eine Freistellung von 40% der Ausschüttung nach dem Teileinkünfteverfahren gem. §§ 3 Nr. 40 lit. d, 3c II EStG, wobei der Rest je nach Theaurierung regulär besteuert wird.<sup>160</sup> Handelt es sich bei den Gesellschaftern um Körperschaften findet wiederum die Körperschaftsteuer auf die Gewinnausschüttungen Anwendung.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Rahmen der Körperschaftsteuer gem. § 8 KStG, abgesehen von Modifikationen durch das KStG selbst, die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG Anwendung finden und hiermit zwischen beiden Besteuerungsregimen ein prinzipieller Gleichlauf vorliegt.<sup>161</sup> Erhebliche Unterschiede ergeben sich vielmehr mit Blick auf die zuvor beschriebenen Steuersätze. Unabhängig von der Rechtsform besteht bei Vorliegen eines Gewerbebetriebes überdies Gewerbesteuerpflichtigkeit gem. GewStG. Durch die Ausgestaltung als Real- bzw. Objektsteuer mit der Anknüpfung an den Gewerbebetrieb als Steuerobjekt kommen hier Körperschaften und prinzipiell neben den Mitunternehmern gem. § 5 I 3 GewStG auch die Personengesellschaft selbst als Steuersubjekt in Betracht.<sup>162</sup> Der oben beschriebene Dualismus wirkt sich hier vor allem dadurch aus, dass die in der Einkommensteuer in § 35 I 1 Nr. 1 EStG geregelte Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Körperschaftsteuer nicht vorgesehen ist.<sup>163</sup>

---

<sup>159</sup> Im Falle eines vorteilhafteren individuellen Steuersatzes gem. § 32a EStG bietet § 32d VI EStG ein Optionsrecht, welches die Anwendung der Abgeltungssteuer zur Disposition stellt.

<sup>160</sup> Siehe dazu im Überblick *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Rn. 771 ff.; 1207; *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 13 Rn. 8.

<sup>161</sup> *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, S. 175 ff.; *Teufel*, in: *Lüdicke/Sistermann*, Unternehmensteuerrecht, § 2 Rn. 8 ff.

<sup>162</sup> *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, S. 106 f.; *Lüdicke*, in: *Lüdicke/Sistermann*, Unternehmensteuerrecht, § 1 Rn. 79 ff.; *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 12 Rn. 3 ff., 15.

<sup>163</sup> Vergleiche *Drüen*, ad legendum 2015, 284 (290); *Lüdicke*, in: *Lüdicke/Sistermann*, Unternehmensteuerrecht, § 1 Rn. 76.

## b. Regelungen mit Auswirkungen auf forschende Unternehmen

Auf der Basis der Ausführungen unter B. IV. 2. a. wird deutlich, dass Unternehmen mit ihren Erträgen in Deutschland der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterworfen sind. Folglich haben insbesondere steuerliche Vorschriften aus den entsprechenden Steuergesetzen Auswirkungen auf forschende Unternehmen und damit auch auf die Standortentscheidung für FuE-Projekte. Mit Blick auf Verlagerungen eines Unternehmens ins Ausland ist überdies das Außensteuergesetz in den Blick zu nehmen. Im Ergebnis sind die folgenden Regelungen als besonders bedeutsam für forschende Unternehmen anzusehen.<sup>164</sup>

### aa. Zinsschranke gem. § 4h EStG iVm. § 8a KStG

Die Regelungen des § 4h EStG begründen eine Abzugsbeschränkung bzw. ein Abzugsverbot für Zinsaufwendungen und stellen durch die Nichtbeachtung des Grundsatzes des Betriebskostenabzugs nach dem Veranlassungsprinzips im Rahmen der Gewinneinkunftsarten nach § 4 IV EStG eine Abweichung vom objektiven Nettoprinzip dar.<sup>165</sup> Eingeführt wurde die Zinsschranke 2008.<sup>166</sup> Sie soll der Gesetzesbegründung zufolge einer fortschreitenden Verlagerung von Unternehmensgewinnen als Missbrauchsvorschrift entgegen wirken und durch Erzielung einer höheren Eigenkapitalquote die Insolvenzanfälligkeit von Unternehmen verringern.<sup>167</sup> Der Anwendungsbereich der Zinsschranke bezieht sich auf

---

<sup>164</sup> Entsprechende Zusammenstellungen finden sich bei *Haase/Nürnberg*, FR 2017, 1 (2 f.); *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 52 ff.; *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1459 ff.); *Schlie/Spengel/Malke*, IStR 2015, 570 (574); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 38 ff.; *Vogel*, Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, S. 176 ff.

<sup>165</sup> *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn. 56; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, § 4h Rn. 4; *Seiler*, in: Kirchhof, EStG, § 4h Rn. 3. Zu vergleichbaren Regelungen in anderen Mitgliedstaaten siehe *Bohn*, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, S. 111 ff.; *Kahlenberg/Kopec*, IStR 2015, 84.

<sup>166</sup> Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.08.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>167</sup> BT-Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007, S. 1, 35, 48 bzw. S. 31, 48. Vielfach wird die Umsetzung dieses Ziels durch die Regelungen des § 4h EStG jedoch als zu weitreichend verstanden und dabei vor allem auf die faktisch vorliegende Mindestbesteuerung mit fis-

alle Unternehmensformen.<sup>168</sup> Im Rahmen der Einkommensteuer werden sowohl Einzel- als auch Mitunternehmer als Gesellschafter von Personengesellschaften durch die Voraussetzung des Betriebes in § 4h EStG direkt erfasst und durch den Verweis in §§ 8 I 1, 8a I 1 KStG kommt die Zinsschranke unter bestimmten Modifikationen auch bei Kapitalgesellschaften zur Anwendung.

Die Beschränkung des Abzugs für Zinsaufwendungen ist zweistufig aufgebaut.<sup>169</sup> Zunächst bestimmt § 4h I 1 Alt. 1 EStG, dass Fremdkapitalkosten nur in Bezug auf die Zinserträge des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden und somit ein sofortiger Abzug nur in Höhe entsprechender Erträge möglich ist. Darüber hinaus ist gem. § 4h I 1 Alt. 2 EStG ein sofortiger Abzug des übrig gebliebenen Nettozinsaufwands nur in Höhe von 30% des sog. verrechenbaren EBITDA möglich. 70% der Zinsaufwendungen sind in diesen Fällen nicht abzugsfähig und führen zu einer faktischen „Mindestbesteuerung“.<sup>170</sup> Wird in einem Wirtschaftsjahr allerdings vorhandenes steuerliches EBITDA mangels geringerer Zinsaufwendungen nicht genutzt, besteht gem. §§ 4h I 3, 4 EStG die Möglichkeit des Vortrags in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre, wodurch in späteren Jahren ein höherer Abzug möglich ist.<sup>171</sup> Neben der Konstellation in § 4h I 1 Alt. 1 EStG

---

kalpolitischer Wirkung verwiesen. Zudem werden gegen die Norm verfassungs- und europarechtliche Bedenken erhoben. So u.a. *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 56 mit zahlreichen weiteren Nachweisen für die Kritik im Schrifttum.

<sup>168</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Förster*, in: *Gosch*, KStG, § 8a Rn. 3 f.; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 53; *Hick*, in: *H/H/R*, EStG/KStG, § 4h EStG NL September 2016, Rn. 67 ff.; *Jehlin*, Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung, S. 129 f.; *Seiler*, in: *Kirchhof*, EStG, § 4h Rn. 54 ff.

<sup>169</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Herzig/Bohn/Fritz*, Alternativmodelle zur Zinsschranke, DStR 2009, Beihefter 29, 61 (64 ff.); *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, S. 8 ff.; *Hick*, in: *H/H/R*, EStG/KStG, § 4h EStG NL September 2016, Rn. 20 ff.; *Jehlin*, Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung, S. 115 ff.; *Seiler*, in: *Kirchhof*, EStG, § 4h Rn. 9 ff.

<sup>170</sup> So *Hick*, in: *H/H/R*, EStG/KStG, § 4h EStG NL September 2016, Rn. 5.

<sup>171</sup> Siehe dazu insgesamt *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 54; *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, S. 13 ff.; *Hick*, in: *H/H/R*, EStG/KStG, § 4h EStG NL September 2016, Rn. 30-32; *Jehlin*, Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung, S. 123 ff.; *Seiler*, in: *Kirchhof*, EStG, § 4h Rn. 21 ff.

ist ein vollständiger Abzug von Zinsaufwendungen auch für Unternehmen möglich, die von den Ausnahmen gem. § 4h II 1 EStG erfasst werden.<sup>172</sup> Nach der sog. Kleinbetriebsklausel (lit. a) greift die Abzugsbeschränkung aus § 4h I 1 EStG nicht bei solchen Unternehmen, deren Nettozinsaufwand nicht die Grenze von 3 Millionen Euro übersteigt.<sup>173</sup> Diese Ausnahme ist als Freigrenze ausgestaltet, sodass ab Überschreitung der Grenze die kompletten Zinsaufwendungen der Zinsschranke unterliegen. In der Stand-Alone-Klausel des lit. b wird eine Ausnahme für solche Betriebe gemacht, die in keinen Konzern eingegliedert sind (Einzelunternehmer) bzw. nur anteilig (Streubesitz) zu einem Konzern gehören. Handelt es sich hingegen um einen konzernzugehörigen Betrieb kommt nach der Escape-Klausel in lit. c eine Ausnahme in Betracht, wenn die Eigenkapitalquote des Tochterunternehmens gleich oder höher als die des Mutterkonzerns ist.

Langfristig angelegte Forschungsprojekte gewissen Umfangs erfordern von den forschenden Unternehmen einen hohen Kapitaleinsatz, der nur in seltenen Fällen aus Eigenkapital bestritten werden kann.<sup>174</sup> Folglich ist die Aufnahme von Fremdkapital in den meisten Fällen unerlässlich und gerade zu Beginn eines Forschungsprojekts ist der Kapitalbedarf besonders hoch. Durch das oben dargestellte System der Zinsschranke wird eine Geltendmachung der Zinsaufwendungen jedoch erheblich beschränkt und kann durch das Zusammenfallen von höherer Besteuerung mangels Abzugsfähigkeit mit der Zahlung entsprechender Zinsen zu einer erheblichen Belastung von Unternehmen führen.<sup>175</sup> Dieser Umstand

---

<sup>172</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, S. 15 ff.; *Jehlin*, Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung, S. 125 ff.; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, § 4h Rn. 14 ff.; *Seiler*, in: Kirchhof, EStG, § 4h Rn. 27a ff.

<sup>173</sup> Die Grenze lag zunächst bei 1 Millionen Euro und wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, S. 3950 (3951) auf drei Millionen Euro angehoben, siehe dazu *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, S. 15 f.

<sup>174</sup> Siehe dazu und im Folgenden Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017, S. 113; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 71 f.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 50 ff.

<sup>175</sup> So auch *Hick*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 4h EStG NL September 2016, Rn. 5. In Bezug auf FuE und im Ergebnis kritisch *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 73; *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 56; *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1459); *Schlie/Spengel/Malke*, IStR 2015, 570 (574); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 50 f.

hat mithin negative Auswirkungen auf forschende Unternehmen.<sup>176</sup> Zudem wirkt die Norm durch die Verknüpfung mit dem wirtschaftlichen Ergebnis prozyklisch und schadet forschenden Unternehmen, die zu Beginn des FuE-Projekts oftmals nur über geringe Einnahmen verfügen. Allerdings ist zu beachten, dass von der Regelung durch die verschiedenen Ausnahmen des § 4h II EStG 99% der Unternehmen in Deutschland gar nicht erfasst werden und damit nur wenige große, konzernangehörige Tochterunternehmen betroffen sind.<sup>177</sup> Doch selbst im Fall des Vorliegens der Zinsschranke führen die Vortragsmöglichkeiten in vielen Fällen lediglich zu einem vorübergehenden Zins- bzw. Liquiditätsnachteil, der in späteren Jahren ausgeglichen werden kann.<sup>178</sup> Festzuhalten bleibt daher, dass die Zinsschranke zwar normkonzeptionell forschende Unternehmen belastet, sich jedoch faktisch nur in wenigen Fällen negativ auf FuE-Tätigkeiten auswirkt, wenn ein Fall mit einem endgültig eintretenden Abzugsverbot für FuE-Zinsaufwendungen vorliegt.

## **bb. Lizenzschranke gem. § 4j EStG**

Die Lizenzschranke stellt ein für alle Unternehmensformen und Einkunftsarten geltendes partielles Abzugsverbot für Betriebsausgaben in Form von Lizenzzahlungen für die temporäre Nutzbarkeit von Immaterialgüterrechten dar.<sup>179</sup> Damit greift § 4j EStG auf der Ebene der Bemessungsgrundlage in die Gewinnermittlung ein und weicht vom Grundsatz des § 4 IV EStG ab. Ausweislich der Gesetzesbegründung dient die Vorschrift der Verhinderung der Auswirkungen eines schädlichen Steuerwettbewerbs durch ausländische IP-Boxen für das deutsche

---

<sup>176</sup> Zur Einschätzung aus Unternehmenssicht *Ortmann-Babel/Bolik/Fuest*, DStR 2010, 1865 (1867 f.).

<sup>177</sup> *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, S. 210. Auf S. 16 weist er zudem darauf hin, dass insbesondere die Anhebung der Freigrenze auf 3 Millionen Euro zu einer Ausklammerung vieler KMU führt, da in dieser Konstellation eine Kreditaufnahme bis zu 60 Millionen Euro bei voller Abzugsfähigkeit möglich sei.

<sup>178</sup> *Hick*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 4h EStG NL September 2016, Rn. 5; *Jehlin*, Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung, S. 123 f.

<sup>179</sup> Siehe dazu und im Folgenden grundlegend *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1561 f.); *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 4j Rn. 1 f.; *Hagemann/Kahlenberg*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 4j EStG NL Februar 2018, Rn. 1 ff.; *Jochimsen/Zinowsky/Schraud*, IStR 2017, 593 (593 f.).

Steuersubstrat<sup>180</sup> und führt zu einer unmittelbaren Befolgung des von der OECD eingeleiteten BEPS-Aktionsplans (Aktionspunkt 5) mitsamt der Durchsetzung des sog. Nexus-Approach ab dem 31.12.2017<sup>181</sup>.

Für den Eintritt der Wirkungen der Lizenzschranke müssen verschiedene Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sein.<sup>182</sup> Zunächst gilt die Vorschrift gem. § 4j I 1 EStG ausschließlich für Aufwendungen, die für die temporäre Überlassung von Nutzungsrechten an immateriellen Wirtschaftsgütern wie Patenten und gewerblichen Schutzrechten bezahlt werden. Der Gesetzestext sieht dabei eine nicht abschließende Aufzählung verschiedener Rechte vor und beschränkt sich ausschließlich auf die Konstellation der befristeten Überlassung, sodass der dauerhafte Erwerb explizit nicht in den Anwendungsbereich fällt. § 4j I 2 EStG erstreckt die Geltung der Norm aus Gründen der Umgehungsverhinderung zudem auf Konstellationen mit zwischengeschalteten Unternehmen und der Vergabe von Unterlizenzen. Darüber hinaus wird die Anwendbarkeit von § 4j EStG an zwei Merkmale geknüpft, die auf den Gläubiger der Lizenzzahlung zuzutreffen haben. Zum einen muss es sich beim Gläubiger um ein Unternehmen handeln, welches für den Schuldner eine nahestehende Person gem. § 1 II AStG darstellt. Diese Konstellation ist primär in Konzernen gegeben, bei denen zwischen den beteiligten Unternehmen (un-)mittelbar eine wesentliche Beteiligung von mindestens 25% bzw. die Möglichkeit der beherrschenden Einflussnahme besteht. § 4j I 3 EStG erstreckt die Geltung der Lizenzschranke zudem auf nahestehende Betriebsstätten. Zum anderen muss der Gläubiger bezüglich der Einnahmen aus der Lizenzüberlassung einer niedrigen Besteuerung unterworfen sein. Diese hat von der Regelbesteuerung abzuweichen und ist gem. § 4j II EStG gegeben, wenn

---

<sup>180</sup> BT-Drucksache 18/11233 v. 20.02.2017, S. 9.

<sup>181</sup> Im Ergebnis tritt dadurch eine Vorverlagerung des BEPS-Aktionsplans ohne Anerkennung eines Bestandsschutzes ein. Siehe dazu *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206 (206); *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1562); *Jochimsen/Zinowsky/Schraud*, IStR 2017, 593 (593 f.); *Pohl*, in: Blümich EStG/KStG/GewStG, § 4j EStG NL Januar 2018, Rn. 7 ff.

<sup>182</sup> Zu den Tatbestandsvoraussetzungen siehe nachfolgend *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1562 ff.); *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 4j Rn. 4 f.; 7 ff.; *Jochimsen/Zinowsky/Schraud*, IStR 2017, 593 (594).

die Einnahmen<sup>183</sup> aus den Lizenzüberlassungen ertragssteuerrechtlich mit weniger als 25% besteuert werden. Dies erfolgt regelmäßig auf der Basis einer Patentbox. Diese ist in Deutschland nicht eingeführt worden, sodass dieses Merkmal die Norm auf Lizenzgeschäfte mit Auslandsbezug<sup>184</sup> beschränkt. Allerdings stellt § 4j I 4 EStG für den Fall, dass die Patentbox die vorteilhafte Besteuerung an eine vorherige FuE-Tätigkeit knüpft und sich damit an den Nexus-Approach des BEPS-Aktionsplan hält, eine Ausnahme auf und § 4j EStG findet in diesen Fällen insgesamt keine Anwendung. Sofern diese Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ vorliegen, greift § 4j III EStG und sieht als Rechtsfolge in S. 1 eine partielle Abzugsbeschränkung vor.<sup>185</sup> In S. 2 wird dazu eine Berechnungsformel vorgegeben, die, abhängig von der Höhe der ertragsteuerlichen Belastung des Gläubigers der Lizenzzahlung, die Abzugsfähigkeit der einschlägigen Betriebsausgaben beim Schuldner beschränkt. Im Ergebnis hängt der Wert der nichtabziehbaren Betriebsausgaben vom Ausmaß der präferentiellen Behandlung des Gläubigers im ausländischen Steuersystem ab und verhält sich dazu proportional.<sup>186</sup>

In struktureller Hinsicht wirkt sich die Beschränkung der Abziehbarkeit von FuE-bezogenen Betriebsausgaben für forschende Unternehmen, die in Deutschland steuerpflichtig sind, im Ausgangspunkt negativ aus. Die Nutzung von fremden Immaterialgüterrechten ist oftmals für unternehmerische Forschungsprojekte unerlässlich und somit ein zentraler Bestandteil erfolgreicher und eigenständiger FuE in Unternehmen. Deren lediglich eingeschränkte steuerliche Berücksichtigung kann im Einzelfall Forschungsprojekte weniger rentabel erschei-

---

<sup>183</sup> Dabei gilt, dass ausdrücklich nicht an die Einkünfte angeknüpft wird. Folglich bleiben Betriebsausgaben des Gläubigers unberücksichtigt, wohingegen Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften und Ermäßigungen beachtet werden. Siehe *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1564); *Hagemann/Kahlenberg*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 4j EStG NL Februar 2018, Rn. 46; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 4j Rn. 27.

<sup>184</sup> Siehe dazu im Detail unter B. V. 2. b., wo die unterschiedlichen Patentboxregelungen verschiedener EU-Staaten aufgeführt werden.

<sup>185</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1565); *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, § 4j Rn. 29 f.; *Hagemann/Kahlenberg*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 4j EStG NL Februar 2018, Rn. 65 f.

<sup>186</sup> Aufgrund der Ausgestaltung der Formel und der Einschlägigkeit des § 4j EStG nur im Fall einer ertragsteuerlichen Belastung mit unter 25% ergibt sich zwangsläufig ein Wert < 1. Erfolgt eine Besteuerung im Ausland mit nur 1% können 96% der Ausgaben nicht abgezogen werden. Erfolgt eine Besteuerung mit 24% können 4% nicht abgezogen werden.



nen lassen und ggf. deren Umsetzung verhindern. Daher wird in der einschlägigen Literatur zum Teil mit Blick auf die Konzeption des § 4j EStG befürchtet, dass die Lizenzschranke multinationale Konzerne dazu veranlassen kann, Forschungseinheiten abzuziehen und den Standort Deutschland, wenn überhaupt, auf die der Forschung nachgelagerte Herstellung und Produktion zu reduzieren.<sup>187</sup>

Dieser im Grundsatz negative Effekt relativiert sich bei der Frage der konkreten Auswirkung jedoch durch die zuvor dargestellten, die Anwendbarkeit der Norm erheblich einschränkenden Faktoren.<sup>188</sup> In sachlicher Hinsicht folgt aus der gleichzeitigen Verengung auf reine Konzernkonstellationen und Lizenzgeber aus Steuerjurisdiktionen mit einer nicht nexuskonformen IP-Box ein besonders enger Anwendungsbereich. Überdies minimiert sich der tatsächliche Anwendungsbereich dadurch, dass anders als große Unternehmen besonders KMU und Startups, die häufig nicht Teil eines Konzerns sind, auf die von § 4j EStG erfasste zeitweise Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter angewiesen sind. In zeitlicher Hinsicht führt die Verknüpfung mit der Einhaltung des Nexus-Approaches zugleich zu einer sehr begrenzten Wirkung, da diese ab 01.07.2021 verbindlich für alle IP-Boxen gilt und dabei mit einer weitgehenden Einhaltung zu rechnen ist.<sup>189</sup> Überdies ist der dauerhafte Bestand der Norm wegen fundierter Bedenken gegen die Vereinbarkeit des § 4j EStG mit dem Grundgesetz<sup>190</sup> und den europäischen Grundfreiheiten<sup>191</sup> an sich bereits fraglich. Folglich ist bei der Lizenz-, wie bereits bei der Zinsschranke, festzuhalten, dass die Nichtberücksichtigung von FuE-Betriebsausgaben nur in wenigen Konstellationen tatsächlich eintritt, sodass sich die negativen Auswirkungen durch § 4j EStG auf die in Deutschland forschenden Unternehmen und ihre Standortentscheidungen in überschaubaren Grenzen halten.<sup>192</sup>

---

<sup>187</sup> *Jochimsen/Zinowsky/Schraud*, IStR 2017, 593 (601).

<sup>188</sup> Auf einen begrenzten Wirkungsradius hinweisend *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1568); *Titgemeyer*, DStZ 2017, 745 (749).

<sup>189</sup> So jedenfalls *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1566).

<sup>190</sup> *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1566 f.); *Hagemann/Kahlenberg*, FR 2017, 1125 (1125 f.); *Jochimsen/Zinowsky/Schraud*, IStR 2017, 593 (599 ff.).

<sup>191</sup> *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1567 f.); *Hagemann/Kahlenberg*, FR 2017, 1125 (1126 ff.); *Jochimsen/Zinowsky/Schraud*, IStR 2017, 593 (598 f.).

<sup>192</sup> Siehe dazu BT-Drucksache 18/11233 v. 20.02.2017, S.10, wonach der Gesetzgeber lediglich mit geringen Steuermehreinnahmen durch die Einführung des § 4j EStG rechnet.

## cc. Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter gem. § 5 II EStG

Abweichend vom Aktivierungswahlrecht für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in der Handelsbilanz gem. § 248 II 1 HGB, sieht § 5 II EStG für die Steuerbilanz ein Aktivierungsverbot für entsprechende Wirtschaftsgüter vor<sup>193</sup> und stellt damit eine in § 5 I 1 a.E. EStG vorgesehene Abweichung vom Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz dar. Im Umkehrschluss aus dem Wortlaut der Norm greift dieses Verbot allerdings nur bei solchen immateriellen Wirtschaftsgütern, die unentgeltlich erworben oder durch den Steuerpflichtigen selbst hergestellt bzw. entwickelt wurden. Zudem dürfen sich die Immaterialwirtschaftsgüter nicht nur im Umlaufvermögen des Steuerpflichtigen befinden. Grundsätzlich werden unter diesen Wirtschaftsgütern sowohl im EStG als auch HGB alle nicht körperlichen Gegenstände verstanden, zu denen u.a. Patente, Lizenzen und Know-how zählen.<sup>194</sup> Das Aktivierungsverbot selbst, welches im Ergebnis dazu führt, dass das entsprechende Wirtschaftsgut nicht in die Steuerbilanz eingeführt wird, ist Ausdruck des Vorsichtsprinzips, da insbesondere bei selbst entwickelten immateriellen Wirtschaftsgütern keine Marktpreise in Ansatz gebracht werden können und folglich eine wirtschaftliche Bewertung nur sehr unpräzise möglich ist.<sup>195</sup> Die steuerliche Konsequenz des Aktivierungsverbots ist, dass mangels Abbildung in der Bilanz die Wertsteigerungen des Wirtschaftsguts keinen Vermögenswert im Rahmen der Steuerbemessungsgrundlage darstellen und somit nicht zu einer höheren Besteuerung des Unternehmens führen können. Zugleich können jegliche Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Wirtschaftsgut vollumfänglich und sofort abgezogen werden.<sup>196</sup> Eine zeitlich gestreckte Abschreibung und parallel verlaufende Abzugsfähigkeit der Kosten ist hingegen nicht erforderlich.

---

<sup>193</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Reddig*, in: Kirchhof, EStG, § 5 Rn. 81 ff.; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 128 ff.; *Krumm*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG NL März 2018, Rn. 519-523; *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, § 5 Rn. 161.

<sup>194</sup> Siehe dazu ausführlich *Reddig*, in: Kirchhof, EStG, § 5 Rn. 81; *Krumm*, in: Blümich EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG NL März 2018, Rn. 531; *Schmidt*, DStR 2014, 544 (545).

<sup>195</sup> So explizit *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 128; *Krumm*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG NL März 2018, Rn. 521.

<sup>196</sup> *Schmidt*, DStR 2014, 544 (550).

Mit Blick auf Unternehmen, die im Wege interner Forschung ein Patent oder eine Lizenz entwickeln, wirkt sich das Aktivierungsverbot grundsätzlich positiv aus.<sup>197</sup> Zum einen müssen während des Entwicklungsprozesses entstehende Werte oder Potentiale des entstehenden immateriellen Wirtschaftsguts steuerbilanziell nicht abgebildet und zum anderen können sämtliche Ausgaben direkt in Abzug gebracht werden. Ersterer Umstand wirkt sich in Anbetracht des geltenden Realisationsprinzips und häufiger Nichtveräußerung der selbstgeschaffenen Immaterialgüterrechte durch die Unternehmen jedoch nicht unmittelbar in Form einer niedrigeren Besteuerung aus. Lediglich zweiterer Effekt führt im Ergebnis dazu, dass die Besteuerung des forschenden Unternehmens geringer ausfällt, als bei direkter Aktivierung. Zudem wird sich in vielen Fällen durch die steuerrechtlich irrelevanten Abgrenzungsschwierigkeiten bei den Kosten für FuE gem. § 255 IIa 4 HGB auch bei der Handelsbilanz ein Aktivierungsverbot ergeben, sodass es zu einem Gleichlauf kommt.<sup>198</sup> Für entgeltlich erworbene Patente oder Lizenzen im Rahmen externer Forschung greift § 5 II EStG nicht, sodass der Anwendungsbereich der Norm zudem bereits konzeptionell beschränkt ist.

#### **dd. Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG**

Der in §§ 7g I, II EStG geregelte Investitionsabzugsbetrag bietet dem Steuerpflichtigen für seinen Betrieb, der unabhängig von der Rechtsform bei Einzelunternehmern, Personengesellschaften sowie Kapitalgesellschaften erfasst wird, die Möglichkeit 40% der Kosten zukünftiger Investitionen bereits im Wirtschaftsjahr vor der Anschaffung bei der Ermittlung des Gewinns außerbilanziell in Abzug zu bringen.<sup>199</sup> Insgesamt darf der Abzug gem. § 7g I 4 EStG in jedem Wirtschaftsjahr 200.000 Euro pro Betrieb nicht übersteigen, was im Ergebnis zu einer Berücksichtigung eines maximalen Investitionsvolumens von 500.000 Euro führt. Im Jahr der Anschaffung selbst erfolgt allerdings gem. § 7g II 1 EStG eine

---

<sup>197</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Haase/Nürnberg*, FR 2017, 1 (4); *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1461). Im Ergebnis wohl auch *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 41 f., der allerdings § 5 II EStG als Förderinstrument explizit für nicht ausreichend erachtet.

<sup>198</sup> *Küting/Ellmann*, DStR 2010, 1300 (1305 f.); *Schmidt*, DStR 2014, 544 (551).

<sup>199</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rn. 337-339; *Hottmann*, DStR 2009, 1236 (1236 ff.); *Kulosa*, in: *Schmidt*, EStG, § 7g Rn. 6 ff., 47 ff.; *Meyer*, in: *H/H/R*, EStG/KStG, § 7g EStG NL Oktober 2017, Rn. 1 ff., 20 ff.; *Pfarrmann*, in: *Kirchhof*, EStG, § 7g Rn. 8 ff.; *Wendt*, FR 2008, 598 (598 ff.).

gewinnsteigernde Berücksichtigung des entsprechenden Betrags, der im gleichen Wirtschaftsjahr durch eine Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen Kosten gem. § 7g II 2 EStG und die Sonderabschreibung in §§ 7g V, VI EStG wieder aufgefangen wird. Folglich ist der Mechanismus des Investitionsabzugsbetrages im Ergebnis eine Bewertungsfreiheit und führt zu einer Steuerstundung, die nach dem Willen des Gesetzgebers dem Steuerpflichtigen einen Liquiditätsvorteil einbringen soll.<sup>200</sup> Diese Möglichkeit knüpft der Gesetzgeber jedoch an verschiedene Voraussetzungen. Zum einen werden nur Investitionen erfasst, die die Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer, (inner-)betrieblich genutzter und beweglicher Wirtschaftsgüter betreffen, was insbesondere eine Ausklammerung jeder Form von immateriellen Wirtschaftsgütern darstellt.<sup>201</sup> Zum anderen ist die Berechtigung auf KMU beschränkt, indem § 7g I 2 Nr. 1 lit. a EStG solche Betriebe mit Gewinneinkunftsarten ausklammert, deren Betriebsvermögen die Grenze von 235.000 Euro übersteigt.<sup>202</sup>

Eine Inanspruchnahme des § 7g EStG stellt für den Steuerpflichtigen grundsätzlich einen Vorteil dar. Mit Blick auf forschende Unternehmen ist denkbar, dass zum Zwecke des Forschungsprozesses Wirtschaftsgüter für Forschungseinrichtungen angeschafft werden, die unter den Investitionsabzug fallen. Allerdings ist bezüglich des Zuschnitts der Norm auf KMU zu beachten, dass diese oftmals nicht ausreichende finanzielle Mittel besitzen, um interne FuE mit eigenen Anlagen durchzuführen, sondern vielmehr auf externe Auftragsforschung zurückgreifen oder immaterielle Wirtschaftsgüter temporär erwerben.<sup>203</sup> Diese Ausgaben werden von § 7g EStG nicht erfasst. Durch die Ausklammerung immaterieller Wirtschaftsgüter und größerer Unternehmen ist die positive Wirkung des § 7g EStG auf forschende Unternehmen in Deutschland als äußerst gering einzustufen.<sup>204</sup>

---

<sup>200</sup> Zur Intention des Gesetzgebers siehe BT-Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007, S. 51.

<sup>201</sup> Explizit darauf verweisend *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, § 7g Rn. 7; *Pfirschmann*, in: Kirchhof, EStG, § 7g Rn. 9.

<sup>202</sup> Siehe dazu im Detail *Hottmann*, DStR 2009, 1236 (1237 f.); *Kulosa*, DStR 2008, 131 (131 f.).

<sup>203</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 80 f., 311; *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 14 f.; *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1460).

<sup>204</sup> So auch *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1460).

## ee. Mindestbesteuerung gem. §§ 10d I, II EStG und § 10a GewStG

Durch § 10d EStG wird dem Steuerpflichtigen als Ausdruck des objektiven Nettoprinzipts unter Durchbrechung des Periodizitätsprinzipts die Möglichkeit gegeben im Rahmen des Verlustausgleichs der Einkünfteermittlung (§§ 2 I-III EStG) nicht in Abzug gebrachte Verluste zu einem späteren Zeitpunkt in Abzug zu bringen.<sup>205</sup> Ein einkunftsartenübergreifender Verlustabzug ist dabei in Form eines Rücktrags gem. § 10d I 1 EStG nur in dem vorangegangenen Veranlagungszeitraum möglich, wohingegen ein Verlustvortrag gem. § 10d II EStG zeitlich unbegrenzt in zukünftige Veranlagungszeiträume möglich ist. Anwendung findet § 10d EStG auf Einzelunternehmer, Gesellschafter von Personengesellschaften und durch § 8 KStG auch auf Kapitalgesellschaften, sodass Unternehmen unabhängig von der Rechtsform erfasst werden. Zu beachten ist allerdings, dass beide Abzugsformen volumenmäßig begrenzt sind. Im Rahmen des Verlustrücktrags können negative Einkünfte gem. § 10d I 1 EStG nur in Höhe von 1 Millionen Euro berücksichtigt werden. Gem. § 10d II 1 EStG gilt die gleiche Höchstgrenze pro Veranlagungszeitraum für den Verlustvortrag. Darüber hinausgehende negative Einkünfte können nur in Höhe von 60% abgezogen werden, sodass sich durch das Außerachtlassen von 40% der Verluste eine Mindestbesteuerung der übrigen positiven Einkünfte einstellt. Diese Folge ist vom Gesetzgeber intendiert und dient insbesondere der Reduzierung eines volumenmäßig sehr umfangreichen Verlustabzugs bei großen Unternehmen.<sup>206</sup> Konsequenz der Mindestbesteuerung ist, dass Steuerpflichtige Steuern in einem Veranlagungszeitraum zahlen müssen, obwohl eigentlich noch weitere negative Einkünfte vorhanden sind und somit ein erheblicher Liquiditätsnachteil entstehen kann.<sup>207</sup>

---

<sup>205</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Hallerbach*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 10d EStG NL September 2016, Rn. 1 ff., 55 ff.; *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 10d Rn. 20 ff., 30 ff.; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 60 ff.; *Pffirmann*, in: Kirchhof, EStG, § 10d Rn. 6 ff., 15 ff. Zur Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit der Norm siehe im Überblick mit weiteren Nachweisen *Drüen*, FR 2013, 393.

<sup>206</sup> Siehe dazu u.a. BT-Drucksache 15/1518 v. 08.09.2003, S. 13.

<sup>207</sup> Siehe u.a. *Hallerbach*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 10d EStG NL September 2016, Rn. 6; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 67; *Lang/Englisch*, StuW 2005, 3 (4, 8); *Schlenker*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 10d EStG NL August 2017, Rn. 1 ff.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 45; a.A. *Heuermann*, FR 2012, 435 (439 ff.), der die negativen Folgen der zeitlichen Streckung sehr gering einschätzt.

Im Rahmen der Gewerbesteuer hat der Gesetzgeber mit der Regelung des § 10a GewStG eine mit der einkommensteuerlichen Mindestbesteuerung vergleichbare Norm geschaffen.<sup>208</sup> § 10a I 1 GewStG normiert, dass ein Verlustvortrag nicht genutzter Fehlbeträge bei Unternehmens- und Unternehmeridentität möglich ist und pro Veranlagungszeitraum iHv. 1 Millionen Euro vom Gewerbeertrag abgezogen werden kann. Darüber hinaus gehende Beträge können nur mit 60% in Abzug gebracht werden, sodass sich auch hier gem. § 10a I 2 GewStG eine Mindestbesteuerung von 40% des Gewerbeertrags pro Veranlagungszeitraum ergibt, auch wenn noch ausreichende Verluste für einen Abzug vorhanden wären. Ein Verlustrücktrag ist hingegen bei der Gewerbesteuer nicht vorgesehen.

Relevant werden § 10d II EStG und § 10a I 2 GewStG typischerweise in Situationen, in denen Unternehmen durch hohe Investitionen entsprechend hohe negative Einkünfte haben und zugleich mangels anderer Einkunftsquellen adäquate positive Einkünfte zum Investitionszeitpunkt fehlen. Der in diesem Fall auszumachende erhebliche Liquiditätsnachteil durch die Mindestbesteuerung trifft vor allem zyklische Wirtschaftszweige mit stark schwankenden Umsätzen und Start-ups.<sup>209</sup> Beide Konstellationen treten häufig bei forschenden Unternehmen auf, da besonders zu Beginn eines Forschungsprojekts eine hohe Kapitalintensität vorliegt, ohne dass daraus zugleich schon Einnahmen generiert werden können.<sup>210</sup> Diese können oftmals erst Jahre nach dem erfolgreichen Abschluss der Forschungstätigkeit erzielt werden. Wenn FuE darüber hinaus von einem Start-up betrieben wird, fehlt zumeist jede andere Form der Einnahmenerzielung und die negativen Wirkungen der Mindestbesteuerung beim zyklischen Forschungsverlauf greifen umso stärker. Folglich ist die Mindestbesteuerung gem. § 10d II EStG und § 10a I 2 GewStG durch die beschriebenen Umstände geeignet Unternehmen bei der risikoreichen und kapitalintensiven Forschungsentscheidung von einer FuE-Aktivität abzuhalten, da die Projekte dadurch verteuert werden und

---

<sup>208</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, § 10a Rn. 112 ff.; *Kleinheisterkamp*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 10a NL März 2017, Rn. 2 ff.; *Montag*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 12 Rn. 36.

<sup>209</sup> *Lang/Englisch*, StuW 2005, 3 (21, 23).

<sup>210</sup> Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017, S. 113; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 79; *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 52; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 45 f.

die erforderlichen Gewinne noch höher ausfallen müssen als ohne Liquiditätsnachteil.<sup>211</sup>

## **ff. Verlustuntergang bei schädlichem Beteiligungserwerb gem. § 8c KStG**

Beim Verlustvortrag gem. § 10d II EStG besteht für Kapitalgesellschaften die Gefahr des Untergangs des vorgetragenen Verlusts in Fällen des schädlichen Beteiligungserwerbs gem. § 8c KStG.<sup>212</sup> Dieser tritt bei einem Anteilseignerwechsel mit Übergang von über 50% der Anteile an der vortragenden Gesellschaft (§ 8c I 1 KStG) binnen fünf Jahren ein und vorgetragene Verluste sind vollständig nicht mehr abzugsfähig.<sup>213</sup> Die Norm wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführt und sollte als Neufassung der vorherigen Mantelkaufregelung nach dem Willen des Gesetzgebers die Verhinderung einer ungerechtfertigten Nutzung von Verlusten und Unterbindung des Handels mit verlustvortragenden Mantelgesellschaften erreichen.<sup>214</sup> Wegen zahlreich vorgebrachter Kritik an der ursprünglichen Regelung<sup>215</sup> wurde die Vorschrift in den folgenden Jahren durch einige Ergänzungen entschärft und stärker als Missbrauchsvermeidungsvorschrift ausgestaltet. Liegt eine Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns vor, bei dem entweder Erwerber oder Veräußerer am jeweils anderen zu 100% beteiligt sind, greift die sog. Konzernklausel des § 8c I 5 KStG

---

<sup>211</sup> So auch *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 80; *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1460); *Schlie/Spengel/Malke*, IStR 2015, 570 (574); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 46.

<sup>212</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 57-58; *Neumann*, in: *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, KStG, § 8c Rn. 1 ff.; *Olbing*, in: *Streck*, KStG, § 8c Rn. 6 ff.; *Roser*, in: *Gosch*, KStG, § 8c Rn. 1-12, 30 ff.

<sup>213</sup> Vor dem Hintergrund der Entscheidung des BVerfG v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 zur Verfassungswidrigkeit des § 8c I 1 KStG a. F. hat der Gesetzgeber durch Art. 6 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2018, 2338, den anteiligen Verlustuntergang für Übertragungen mit Anteilswechseln über 25% aus dem Gesetz gestrichen.

<sup>214</sup> BT-Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007, S. 34 f.

<sup>215</sup> Siehe dazu beispielsweise *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 58; *Lang*, GmbHR 2010, 57 (58 f.); *Neumann*, in: *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, KStG, § 8c Rn. 16 Fn. 7. Differenzierend *Roser*, in: *Gosch*, KStG, § 8c Rn. 2-2a.

und ein schädlicher Beteiligungserwerb ist nicht gegeben.<sup>216</sup> Die sog. Stille-Reserven-Klausel gem. §§ 8c I 6 ff. KStG ermöglicht einen Abzug vorgetragender Verluste auch im Fall des schädlichen Beteiligungserwerbs, wenn den Verlusten entsprechende inländische stille Reserven gegenüber stehen.<sup>217</sup> Schließlich regelt § 8c Ia KStG, dass bei Anteilseignerwechseln zum Zweck der Sanierung der vorragenden Gesellschaft und unter Beibehaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen ein Verlustuntergang gem. § 8c I 1 KStG nicht eintritt.<sup>218</sup> Erst in jüngerer Vergangenheit wurde § 8d KStG dem Regelungskomplex des Verlustuntergangs hinzugefügt<sup>219</sup> und initiiert neben § 8c KStG einen vom Antrag des Steuerpflichtigen abhängigen fortführungsgebundenen Verlustvortrag, der den Eintritt der Rechtsfolge von § 8c I 1 KStG solange verhindert, bis die Fortführung des Geschäftsbetriebs unterbrochen wird. Dies ist der Fall bei Eintritt verschiedener Ereignisse gem. §§ 8d II 2 Nr. 1-6 KStG, wie z.B. bei Änderung oder Ruhenlassen des Geschäftsbetriebs oder in den Fällen des § 8d I 2 Nr. 2 KStG.

Der Verlustuntergang stellt für jeden Steuerpflichtigen grundsätzlich einen negativen Umstand dar, der zu einer höheren Besteuerung führt. Mit Blick auf forschende Unternehmen ist zu beachten, dass der Verlustvortrag wegen besonders hoher Anfangskosten und erst zeitlich versetzt eintretender Gewinne<sup>220</sup> von großer Bedeutung ist und ein Verlustuntergang dementsprechend schwer wiegt.

---

<sup>216</sup> Eingefügt durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 (3952).

<sup>217</sup> Eingefügt durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 (3952).

<sup>218</sup> Eingefügt durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.07.2009, BGBl. I 2009, 1959 (1968). Zwischenzeitlich befand sich die Sanierungsklausel durch die Einfügung des §§ 34 VIIc 3 ff. KStG [BeitrRLUmsG v. 07.12.2011, BGBl. I 2011, 2592 (2612)] wegen der Entscheidung der Kommission, dass § 8c Ia KStG nicht mit dem Beihilfenverbot gem. Art. 107 AEUV vereinbar sei (Beschluss der Kommission v. 26.01.2011, Staatliche Beihilfe C 7/10, ABl. EU 2011 L 235/26), außer Anwendung. Die Ansicht der Kommission wurde in erster Instanz zunächst bestätigt, siehe EuG, v. 04.02.2016, Rs. T-620/11, GFKL Financial Services, ECLI:EU:T:2016:59, allerdings durch den EuGH v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P, Andres, ECLI:EU:C:2018:505 revidiert, sodass § 8c Ia KStG nun wieder in seiner ursprünglichen Form Anwendung findet. Siehe dazu *Hörhammer*, DStR 2019, 847; *Suchanek/Herbst*, Ubg 2019, 146.

<sup>219</sup> Eingefügt durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 2998 (2998 f.). Siehe dazu im Folgenden *Förster/v. Cölln*, DStR 2017, 8 (8 ff.); *Neyer*, FR 2016, 928 (928 ff.); v. *Wilcken*, NZI 2016, 996 (996 ff.).

<sup>220</sup> Siehe dazu generell unter B. IV. 2. b. ee.



Hinzu kommt, dass insbesondere KMU und Start-ups im Rahmen der Entwicklungsphase eines neuen Produkts durch FuE darauf angewiesen sind, neues (Fremd-)Kapital durch Zusammenschlüsse oder Übernahmen zu generieren, um weiter wachsen zu können.<sup>221</sup> Die Regelung des § 8c I 1 KStG sorgt in genau diesen Fällen für einen Untergang der, größtenteils aus der Startphase des FuE-Projekts stammenden, hohen und ungenutzten Verluste. Dies führt für forschende Unternehmen zu einer nachteiligen Lage mangels flexibler Möglichkeiten der Kapitalbeschaffung und zu einer Erschwerung der Forschungsbedingungen durch § 8c KStG.<sup>222</sup> Zu fragen ist allerdings, ob dieser Effekt durch die Ausnahmeregeln entscheidend abgemildert wird. Wegen der seltenen Einbindung von Start-ups in Konzerne und mangels Fremdkapitalbeschaffung innerhalb eines Konzerns, führt die Konzernklausel zu keiner Linderung. Gleiches gilt für die Sanierungsklausel, da die Grundkonstellation des forschenden Unternehmens nicht auf die Sanierung ausgerichtet ist und nicht typischerweise mit ihr zusammenfällt. Hingegen führt die Stille-Reserven-Klausel zu einer tatsächlichen Möglichkeit des ungehinderten Verlustvortrags für forschende Unternehmen, da durch die Nichtaktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter gem. § 5 II EStG im Verlauf des Forschungsprozesses regelmäßig hohe stille Reserven iSd. § 8c I 7 EStG gebildet werden.<sup>223</sup> Die Regelung des § 8d KStG bietet im Fall der Beibehaltung des Geschäftsbetriebes die Möglichkeit der Vermeidung des Verlustuntergangs, da mengenmäßige Veränderungen bei den Arbeitnehmern bzw. der Unternehmensgröße unschädlich sind und Unternehmenswachstum möglich bleibt.<sup>224</sup> Jedoch muss insbesondere bei KMU und Start-ups auch die häufige Notwendigkeit einer qualitativen Geschäftserweiterung bzw. Anpassung des Geschäftsbetriebs beachtet werden, die § 8d KStG nicht mehr erfüllt und mangels

---

<sup>221</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 79 f.; *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 54; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 47.

<sup>222</sup> *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1460); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 48.

<sup>223</sup> Siehe *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 56; *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1460); *Scheunemann/Dennisen*, DB 2010, 408 (408).

<sup>224</sup> *Förster/v. Cölln*, DStR 2017, 8 (8, 11); *Neyer*, FR 2016, 928 (930).

Frist wie ein „Damoklesschwert“<sup>225</sup> über dem fortführungsgebundenen Verlustvortrag hängt. Der Verlustuntergang stellt trotz § 8d KStG ein kaum ausschließbares Szenario für diese Unternehmen dar und schränkt auch alle übrigen forschenden Unternehmen in ihrer geschäftlichen Flexibilität ein.<sup>226</sup> Folglich ist im Ergebnis festzuhalten, dass insbesondere die §§ 8c I 6 ff. KStG, die auch auf den fortführungsgebundenen Verlustvortrag Anwendung finden (§ 8d II 2 KStG), die negativen Auswirkungen des Verlustuntergangs auf forschende Unternehmen lediglich abzufangen, aber nicht vollständig aus der Welt zu räumen, vermögen.

### **gg. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung gem. §§ 8 Nr. 1 lit. d-f GewStG**

Für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Gewerbesteuer wird der Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG zugrunde gelegt, der sich grundsätzlich aus dem ermittelten Gewinn der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ergibt und durch gewerbesteuerliche Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG erweitert wird.<sup>227</sup> In einem umfangreichen Katalog von §§ 8 Nr. 1 bis Nr. 12 GewStG werden verschiedene Beträge aufgelistet, die zu einem gewissen Teil hinzu gerechnet werden und im Ergebnis zu einer erhöhten Steuerlast für den Gewerbebetrieb führen. Voraussetzung ist jeweils, dass die entsprechenden Beträge zuvor bei der Gewinnermittlung mindernd in Abzug gebracht wurden. In Nr. 1 lit. d erfolgt eine Hinzurechnung von 5% Miet- und Pachtzinsen für fremde bewegliche Wirtschaftsgüter, wohingegen von Nr. 1 lit. e 12,5% der entsprechenden Ausgaben für unbewegliche Wirtschaftsgüter (Grundstücke) erfasst werden. Nr. 1 lit. f sieht darüber hinaus eine Erhöhung des Gewinns um im Ergebnis 6,25% der

---

<sup>225</sup> *Bergmann/Süß*, DStR 2016, 2185 (2187). Die schädliche Beteiligung an einer Mitunternehmensgesellschaft kann idR. durch Vereinbarung bei Gründung in entsprechend kleinen Unternehmen wie Start-Ups verhindert werden. Bei der ebenfalls schädlichen Veränderung des Geschäftsbetriebs ist vor allem eine starke Veränderung der Personalstruktur besonders wahrscheinlich und stellt daher eine Gefahr für den Verlustvortrag nach § 8d KStG dar.

<sup>226</sup> Vergleiche *Ferdinand*, BB 2017, 87 (90 f.); *Förster/v. Cölln*, DStR 2017, 8 (18), die insbesondere auf die restriktiven Voraussetzungen für die Beibehaltung desselben Geschäftsbetriebs abstellen.

<sup>227</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 12 Rn. 16 ff.; *Köster*, in: *Lenski/Steinberg*, GewStG, § 8 Nr. 1 lit. a NL Mai 2019, Rn. 1-16; *Schnitter*, in: *Frotscher/Drüen*, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG NL November 2016, Rn. 1 ff.; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, S. 241 ff.

aufgewandten Lizenzgebühren für die zeitlich begrenzte Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter wie Urheber-, Patent-, Gebrauchsmuster- und Markenrechte vor.<sup>228</sup> Die Intention des Gesetzgebers ist jeweils die Verobjektivierung des Gewerbeertrags und insbesondere bei Nr. 1 die Angleichung der Nutzung von eigenen und fremden Wirtschaftsgütern durch die Erfassung des jeweiligen Zinsanteils bei der Fremdnutzung bzw. -finanzierung.<sup>229</sup> Zu beachten ist überdies, dass entsprechende Lizenzzahlungen beim Empfänger ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegen können und folglich eine doppelte Besteuerung möglich ist.<sup>230</sup>

Wie zuvor dargelegt, führt die regelmäßig hohe Kapitalintensität von FuE-Projekten, insbesondere bei KMU und Start-ups dazu, dass sie entweder bestimmte Forschungseinrichtungen oder einzelne Spezialmaschinen nur anmieten können oder im Rahmen der externen Forschung auf fremde Lizenzierungen zurückgreifen müssen. In diesen Konstellationen greifen die aufgezeigten Hinzurechnungen und verteuern im Ergebnis die Kosten für das jeweilige Forschungsanliegen. Zudem ist zu beachten, dass sich durch die mögliche Besteuerung der Lizenzzahlungen beim Lizenzgeber, die Kosten für die zeitweise Überlassung von Immaterialgüterrechten erhöhen können.<sup>231</sup> Diese nachteiligen Belastungswirkungen für forschende Unternehmen sind jedoch mit Blick auf die geringen Prozentsätze bei der Erfassung und zudem auf den in § 8 Nr. 1 a.E. GewStG garantierten Freibetrag von 100.000 Euro in gewissem Grad zu relativieren.<sup>232</sup>

---

<sup>228</sup> *Clemens/Laurent*, DStR 2008, 440 (440 ff.); *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, § 8 Nr. 1 lit. f Rn. 4 ff.; *Keß*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 lit. f NL Juni 2018, Rn. 16 ff.; *Köster*, DStZ 2008, 703 (707).

<sup>229</sup> BT-Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007, S. 31. Allerdings werden Pauschalierungen bezüglich der Hinzurechnungshöhe zur Erfassung des Zinsanteils und die unabhängig von Ertragsparametern erfolgende Besteuerung aus fiskalischen Motiven vielfach kritisch gesehen. So u.a. *Montag*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 12 Rn. 28. Theoretische Grundlage findet die Hinzurechnung in der historisch begründeten Einordnung als Objektsteuer.

<sup>230</sup> *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, § 8 Nr. 1 lit. f Rn. 1; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 81; *Köster*, DStZ 2008, 703 (704).

<sup>231</sup> Siehe *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 57 f.; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 48 f.

<sup>232</sup> Die in § 8 Nr. 1 lit. a GewStG vorgesehene Hinzurechnung von Zinsen für Darlehen bzw. andere Finanzierungsmodelle ist mit Blick auf die hohe (Fremd-)Kapitalintensität von FuE (siehe dazu unter B. IV. 2. b. aa.) grundsätzlich ebenfalls nachteilig. Die negative Wirkung ist allerdings auch hier begrenzt, da die Hinzurechnung durch die Abzugsbeschränkung bzw. das Abzugsverbot durch die Zinsschranke in § 4h EStG iVm. § 8a KStG nur in wenigen Fällen durchzuführen ist.

## hh. Funktionsverlagerung gem. § 1 III AStG

§ 1 AStG bewirkt eine Korrektur der Einkünfte im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung und hat damit die Aufgabe bei konzerninternen Rechtsgeschäften und daraus folgenden Verlagerungen von Gewinnen ins Ausland die Besteuerung von im Inland generierten Steuersubstraten in Deutschland zu gewährleisten und eine Steuerflucht zu vermeiden.<sup>233</sup> Diese Korrektur erfolgt bei Geschäften, die die Voraussetzungen des § 1 I 1 AStG erfüllen, allerdings nur dann, wenn eine Missachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorliegt, indem konzernintern, je nach Gestaltungslage, entweder deutlich höhere oder niedrigere Preise im Vergleich zum Marktniveau zwischen Dritten vereinbart werden und dadurch der zu versteuernde Gewinn gem. §§ 4 I, III EStG verringert worden ist. In § 1 III AStG wird in einem dreistufigen Schema geregelt in welcher Form dieser Fremdvergleich durchzuführen ist.<sup>234</sup> Für den Fall, dass konzernintern ganze Wirtschaftsbereiche mit allen Wirtschaftsgütern ins Ausland übertragen werden, sieht § 1 III 9 AStG iVm. FVerlV vor, dass der Fremdvergleichspreis auf der Basis eines hypothetischen Fremdvergleichs für das Gesamttransferpaket ermittelt wird.<sup>235</sup> Dieser beinhaltet, dass bei der Funktionsverlagerung neben der Realisierung inländischer stiller Reserven auch zukünftige Gewinnaussichten im Ausland (§ 3 II FVerlV) erfasst werden und folglich das gesamte Gewinnpotential der verlagerten Funktion ausgeschöpft wird. Allerdings sieht die Escape-

---

<sup>233</sup> BT-Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007, S. 84 f. Siehe dazu im Folgenden überdies *Hofacker*, in: Haase, AStG/DBA, § 1 AStG Rn. 1-16; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 1 Rn. 10-19; *Nientimp*, in: Fuhrmann, AStG, § 1 Rn. 49-69, 86 f.

<sup>234</sup> Siehe dazu grundlegend *Hofacker*, in: Haase, AStG/DBA, § 1 AStG, Rn. 236 ff.; *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 1 Rn. 200 ff.; *Nientimp*, in: Fuhrmann, AStG, § 1 Rn. 146 ff. Bei uneingeschränkt vorliegenden Marktdaten ist auf Standardmethoden zum Vergleich zurückzugreifen, im Fall nur eingeschränkter Marktdaten ist jede Vergleichsmethode möglich und ein hypothetischer Fremdvergleich gem. §§ 1 III 5-8 AStG ist hingegen durchzuführen, wenn keinerlei Marktdaten für einen Vergleich gegeben sind. Durch die Fiktion unabhängiger Dritter wird unter Beachtung beidseitiger Ober- und Untergrenzen der sog. Einigungsbereich ermittelt, dessen wahrscheinlichster Preis als Vergleichspreis herangezogen wird.

<sup>235</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Frotscher*, FR 2008, 49 (49 ff.); *Hofacker*, in: Haase, AStG/DBA, § 1 AStG Rn. 344 ff.; *Jahndorf*, FR 2008, 101 (106 ff.); *Kraft*, in: Kraft, AStG, § 1 Rn. 360 ff.

Klausel gem. § 1 III 10 Hs. 2 AStG<sup>236</sup> vor, dass bei einer Funktionsverlagerung eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsguts eine Einzelbetrachtung auf der Basis eines konkreten Fremdvergleichs möglich ist. In diesem Fall bleibt zum einen die zukunftsorientierte Bewertung der gesamten übertragenden Funktion außer Acht und zum anderen wird durch die Beschränkung auf die bereits im Wirtschaftsgut verkörperten Werte das zukünftige Gewinnpotential desselben im Ausland nicht beachtet.

Mit Blick auf die fehlende steuerliche Förderung von FuE-Projekten kann es für viele Unternehmen in Deutschland attraktiv sein, bestimmte Forschungseinheiten innerhalb des Konzerns ins Ausland zu verlegen, um dort in den Genuss einer Förderung zu kommen. Eine Besteuerung von Funktionsverlagerungen kann in diesem Zusammenhang dazu führen, dass Forschungsprojekte a priori gar nicht in Deutschland begonnen werden und große multinationale Unternehmen Deutschland als Forschungsstandort ausschließen.<sup>237</sup> Durch die Möglichkeit der Einzelbetrachtung bei immateriellen Wirtschaftsgütern wie Urheber-, Patent- und Gebrauchsmusterrechten tritt für forschende Unternehmen eine niedrigere Besteuerung und grundsätzlich eine Verbesserung der Forschungsbedingungen ein.<sup>238</sup> Allerdings muss in diesem Zusammenhang beachtet werden, dass der Nachweis der tatbestandlichen Voraussetzungen der Escape-Klausel für die Unternehmen zum Teil ungeklärt bzw. sehr schwierig ist<sup>239</sup> und darüber hinaus gem. §§ 1 III 11, 12 AStG auch nach mehreren Jahren noch Preisanpassungen die Besteuerung erhöhen können<sup>240</sup>. Trotz der Erleichterungen der Einzelbewertung für immaterielle Wirtschaftsgüter sind damit im Ergebnis Funktionsverlagerungen für forschende Unternehmen weiterhin mit praktischen Problemen und weiteren Risi-

---

<sup>236</sup> Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 war diese Möglichkeit der Escape-Klausel für immaterielle Wirtschaftsgüter zunächst noch nicht eingeführt worden. Dies geschah erst durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 08.04.2010, BGBl. I 2010, 386. Siehe dazu auch *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2010, 1309 (1309 f.).

<sup>237</sup> *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 82 f.; *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1460); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 58.

<sup>238</sup> *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2010, 1309 (1313); *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1460).

<sup>239</sup> *Borstell/Wehnert*, in: *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 672 ff.

<sup>240</sup> *Haase/Nürnberg*, FR 2017, 1 (5). Zu den nachträglichen Anpassungen siehe im Detail, *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 758 ff.

ken verbunden. Zudem unterfallen sie dennoch einer spürbaren Verlagerungsbesteuerung. Negative Auswirkungen auf den Forschungsstandort durch § 1 III AStG sind demnach nicht auszuschließen.

### **c. Auswirkung des geltenden Unternehmensteuerrechts auf den Forschungsstandort**

Die Grundkonzeption des Dualismus der Unternehmensbesteuerung mit nicht vollständiger Rechtsformneutralität wirkt sich zum einen je nach Gesellschaftsform bzw. Unternehmenssituation unterschiedlich aus und führt zum anderen zu keinen spezifischen Auswirkungen für die Gruppe der forschenden Unternehmen. Die zuvor untersuchten Teilbereiche der Unternehmensbesteuerung hingegen weisen partiell spezifische Auswirkungen aus, die sich auf den Forschungsstandort Deutschland niederschlagen. Dabei ist zu beachten, dass die grundsätzlich für forschende Unternehmen vorteilhaften Normen wie § 5 II EStG und § 7g EStG ihrer Grundkonzeption nach nur begrenzt und mit geringem Volumen Anwendung finden. Die Ausklammerung von Immaterialgüterrechten bei der Auftragsforschung iSd. § 5 II EStG mindert die Wirkung für KMU und der Zuschnitt von § 7g EStG lässt große und multinationale Unternehmen keinen steuerlichen Vorteil erfahren. Eine Entlastungswirkung für oder gar Förderung von Forschung und Entwicklung lässt sich damit im derzeit geltenden Steuersystem nicht feststellen.

Sowohl in qualitativer wie auch quantitativer Hinsicht sind vielmehr Regelungen vorzufinden, die zu einer höheren Besteuerungswirkung für forschende Unternehmen führen können, ohne dass seitens des Gesetzgebers eine spezifische Belastungsintention auszumachen ist. Dabei ist zwischen Normen zu unterscheiden, die generell jedes Unternehmen im Rahmen ihrer Besteuerung betreffen, und solchen, die sich durch eine Anknüpfung an Immaterialgüterrechte spezifischer auswirken. Zur ersten Gruppen zählen hier insbesondere die Zinsschranke, die Mindestbesteuerung und der körperschaftsteuerliche Verlustuntergang, die zwar trotz gewisser Ausnahmeregelungen in vielen Konstellationen greifen und die Fremdkapitallastigkeit von FuE, besonders für KMU, verteuern.<sup>241</sup> Für große Kon-

---

<sup>241</sup> In diesem Zusammenhang wirkt sich besonders die Regelung des § 8c KStG nachteilig aus.

zerne ist neben der Wegzugsbesteuerung darüber hinaus die Abzugsbeschränkung der Zinsschranke oftmals nicht vermeidbar und führt damit zu einer Belastungswirkung. Unabhängig von der Unternehmensgröße ist in diesem Zusammenhang jedoch die sich auf jedes Steuerjahr auswirkende Belastung durch die Mindestbesteuerung als größter belastender Faktor anzusehen. Auffällig ist dabei, dass die Mehrzahl der nachteiligen Regelungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführt wurde und daher als Reaktion auf die zugleich umgesetzte Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes auf 15% zu sehen sind, die sich auch für forschende Unternehmen allgemein positiv auswirkt.<sup>242</sup> Zur zweiten Gruppe können hingegen letztlich nur die gewerbsteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. f GewStG und die Lizenzschranke gezählt werden, die jedoch in ihrer Belastungswirkung ebenfalls nicht zu hoch anzusehen sind und negativen Wirkungen vielmehr durch die allgemein anwendbaren Normen der ersten Gruppe erzeugt werden.

Festzuhalten bleibt, dass das derzeitige Besteuerungsklima für forschende Unternehmen in Deutschland einige spürbare Restriktionen aufweist und sich damit schädlich auf die Attraktivität des Forschungsstandorts Deutschland auswirkt. Allerdings muss auch beachtet werden, dass durch viele Ausnahmen die negative Wirkung für forschende Unternehmen nicht als überproportional hoch einzuschätzen ist und durch den allgemeinen Zuschnitt der Normen keine spezifische Benachteiligung forschender Unternehmen auszumachen ist. Vielmehr ist das Besteuerungsklima für Unternehmen im Allgemeinen in den Blick zu nehmen.

### **3. Zusammenfassung**

Die ausgewerteten Studien verdeutlichen nachdrücklich, dass die bisherigen ein-dimensionalen Förderungsanstrengungen Deutschlands durch Direktsubventionen trotz einer Anhebung des Fördervolumens nicht in korrespondierender Weise zu einem höheren Forschungs-Output geführt haben. Vielmehr bleiben spezifische Forschungshindernisse unberücksichtigt. Das System der direkten Projektförderung ist in seiner bisherigen Ausgestaltung nicht ausreichend flexibel und weist oftmals zu hohe bürokratische Hürden auf. Vor allem besonders zu

---

<sup>242</sup> Zur Auswirkung der Steuersatzreduzierung und Verminderungen der steuerlichen Belastung durch die Reform insgesamt siehe u.a. *Frye*, BC 2008, 93; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 19.

unterstützende Unternehmensformen – namentlich KMU und Start-Ups – erfahren systembedingt nur eine eingeschränkte Förderungswirkung. Daraus lässt sich folgern, dass eine Optimierung der Effektivität der Forschungsförderung in Deutschland nicht mit einer Erhöhung der Forschungsausgaben zu bewerkstelligen, sondern vielmehr eine strukturelle Veränderung erforderlich ist.<sup>243</sup> Der Handlungsbedarf wird überdies durch den teilweise negativen Befund beim geltenden Unternehmensteuerrecht unterstrichen. Daher sind in Anbetracht des internationalen Wettbewerbs und der empirischen Befunde zum Forschungs-Output steuerliche Anreize für forschende Unternehmen ein probates Mittel, um den Forschungsstandort und das allgemeine Besteuerungsklima zu verbessern. Dabei erscheint es angezeigt zum einen bei KMU und Start-ups Forschungstätigkeit an sich attraktiver zu machen, um überhaupt eigenständige FuE-Tätigkeit zu initiieren, und zum anderen bei großen multinationalen Unternehmen, die prozentual den Hauptteil der Forschungsausgaben in Deutschland leisten, einen Wegzug von Forschungskapazitäten ins Ausland zu verhindern. Diese Effekte sind durch die zuvor beschriebenen spezifisch auf forschende Unternehmen ausgerichteten steuerlichen Anreize erreichbar und stellen damit in der Auseinandersetzung des Gesetzgebers zur Erreichung seiner Forschungsförderungsziele zu Recht ein Element der denkbaren strukturellen Veränderung dar.

## **V. Bestandsaufnahme der Forschungsförderung innerhalb der Europäischen Union**

Die Bedeutung und Förderungswürdigkeit von FuE ist, wie bereits eingangs angedeutet, nicht nur in Deutschland Bestandteil des nationalen Diskurses, sondern auch auf der Ebene der Europäischen Union und den übrigen Mitgliedstaaten ist

---

<sup>243</sup> Siehe zu entsprechenden Forderungen im deutschen Kontext u.a. Arbeitsgruppe “Steuerliche F&E-Förderung“, DStR 2009, 179 (181); *Bardens/Scheffler*, Ubg 2016, 483 (491); Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2018, S. 20; *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 323; *Hornig*, BB 2010, 215 (215 f.); *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1464); *Schön*, FR 2014, 93 (94 f.); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 58 ff.; *Spengel/Herbold*, Ubg 2009, 343 (349).



die Förderung unternehmerischer FuE und die Frage einer rechtskonformen Ausgestaltung relevant.<sup>244</sup> Im Folgenden wird daher ein kurzer Überblick über die unionsrechtlichen Rechtsgrundlagen im Bereich FuE gegeben. Dieser konzentriert sich auf den primärrechtlichen Stellenwert und das Verhältnis der FuE-Vorgaben des Unionsrechts zu den wettbewerbsrechtlichen Regelungen. Zugleich wird mit Blick auf den Steuerwettbewerb innerhalb der EU überblicksartig eine Einordnung der steuerlichen Förderregime in anderen Mitgliedstaaten vorgenommen.

## 1. Europäische Union

### a. Primärrechtlicher Stellenwert von Forschung und Entwicklung

Rechtliche Anknüpfungspunkte im Bereich Forschung und Entwicklung sind im Primärrecht der europäischen Verträge an verschiedenen Stellen gegeben. Als Ausgangspunkt ist Art. 3 III UAbs. III 1 EUV anzusehen, der die Förderung von Fortschritt im wissenschaftlichen und technischen Bereich als Ziel der EU einstuft und damit auch den vorliegenden Bereich von FuE umfasst.<sup>245</sup> Im Abschnitt über die Kompetenzverteilung zwischen der EU und den Mitgliedstaaten in den Art. 3 ff. AEUV findet sich in Art. 4 III AEUV für Forschung, technologische Entwicklung und Raumfahrt eine parallele Zuständigkeit von Union und Mitgliedstaaten. In Abgrenzung zur geteilten Zuständigkeit nach Art. 2 II, Art. 4 I und II AEUV bedeutet dies, dass hier ein Tätigwerden der Union die Mitgliedstaaten im Forschungsbereich nicht von der kompetenzgemäßen Rechtsetzung ausschließt.<sup>246</sup>

---

<sup>244</sup> Für die vorliegende Arbeit wird die Förderung in nicht-europäischen Volkswirtschaften außer Acht gelassen. Für einen Überblick über die übrigen Länder siehe IFA R&D-Studie 2015, S. 79 ff.

<sup>245</sup> Siehe dazu *Eikenberg*, EuR 2013, 224 (224); *Ruffert*, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 3 EUV Rn. 40.

<sup>246</sup> *Eikenberg*, EuR 2013, 224 (225); *Lenski*, in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Art. 4 AEUV Rn. 20; *Obwexer*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 4 AEUV Rn. 35 f.; *Streinz*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 4 AEUV Rn. 12. Siehe dazu kritisch *Callies*, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 4 AEUV Rn. 21.

Die zentralen Normen zum Bereich der Forschung finden sich im 19. Titel des AEUV unter der Überschrift „Forschung<sup>247</sup>, technologische Entwicklung und Raumfahrt“ in den Art. 179-190 AEUV<sup>248</sup>. Dabei sieht Art. 179 I AEUV vor, dass die europäische Gemeinschaft im Bereich der Forschung drei verschiedene Zielbestimmungen zu erreichen hat. Dieser Dreiklang umfasst neben der Schaffung eines einheitlichen europäischen Forschungsraums die Förderung der Wettbewerbsfähigkeit der Union selbst bzw. der ansässigen Industrie und eine Koordinierung von Forschungsförderungsmaßnahmen aufgrund anderer Ermächtigungen der europäischen Verträge.<sup>249</sup> Eine besondere Breitenwirkung kann diesbezüglich dem Begriff des europäischen Forschungsraumes zugestanden werden, der trotz einer gewissen Komplexität und Vielstufigkeit des Verfahrens<sup>250</sup> durch die EU effektiv umgesetzt wird<sup>251</sup>. Flankiert werden diese Zielbestimmungen durch verschiedene Ermächtigungen zum Erlass von Rechtsakten wie z.B. in Art. 182, 184, 187 und 188 AEUV.<sup>252</sup> Grundsätzlich erfolgt die Forschungsförderung der Union ausschließlich mittels Rahmenprogrammen (Art. 182 I und

---

<sup>247</sup> Sowohl im Rahmen der Art. 179 ff. AEUV wie auch den weiteren Bestimmungen des EUV bzw. AEUV werden unter dem Begriff der Forschung Grundlagenforschung und der Bereich der anwendungsorientierten Forschung verstanden. Damit liegt ein weites Begriffsverständnis vor und deckt sich auch hier mit dem Verständnis des Frascati-Handbuchs. Vergleiche dazu *Ruffert*, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 179 AEUV Rn. 1 f.

<sup>248</sup> Im Vergleich zu Regelungen des AEUV in anderen Politikfeldern wie z.B. Umwelt oder Verkehr fällt die primärrechtliche Normierung hier sehr umfassend aus. Siehe dazu kritisch *Eikenberg*, EuR 2015, 802 (804).

<sup>249</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Eikenberg*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 179 AEUV NL Januar 2015, Rn. 63 ff.; *Hilf*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 179 AEUV Rn. 7 ff.; *Mellein/v. Lepel*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 179 AEUV Rn. 13; *Möning*, in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Art. 179 AEUV Rn. 2 ff.; *Ruffert*, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 179 AEUV Rn. 8 ff.; *Trute/Pilniok*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 179 AEUV Rn. 14 ff.

<sup>250</sup> Siehe dazu *Eikenberg*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 182 AEUV NL Januar 2015, Rn. 4 f. Zur Kritik dazu siehe u.a. *Trute/Pilniok*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 182 AEUV Rn. 14.

<sup>251</sup> So auch *Eikenberg*, EuR 2013, 224 (235); Grunwald, ZEuS 2011, 607 (638); *Möning*, in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Vorb. Art. 179-190 AEUV Rn. 31.

<sup>252</sup> Siehe dazu im Überblick *Eikenberg*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 179 AEUV NL Januar 2015, Rn. 34 ff.; *Hilf*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 179 AEUV Rn. 2; *Kotzur*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 38 Rn. 75.

II AEUV), die durch spezifische Programme gem. Art 182 III und IV AEUV umgesetzt werden.<sup>253</sup> Mit Blick auf die eindeutige Zielsetzung des EUV und die umfangreichen Handlungsinstrumentarien des AEUV offenbart eine Gesamtschau damit, dass sich grundsätzlich eine Forschungsfreundlichkeit des europäischen Primärrechts ausmachen lässt.<sup>254</sup>

## **b. Verhältnis zum europäischen Wettbewerbsrecht**

Diese Feststellung wirft allerdings die Frage auf, wie der Stellenwert der FuE-Regelungen im Vergleich zu der Gewährleistung des Binnenmarktes gem. Art. 3 III UAbs. III 1 EUV<sup>255</sup>, insbesondere in der Ausprägung des Wettbewerbsrechts, einzuordnen ist. Mit Blick auf den Untersuchungsgegenstand der Arbeit ist diesbezüglich vor allem zu fragen, ob die Forschungsfreundlichkeit des Primärrechts und insbesondere die Art. 179 ff. AEUV eine Auswirkung auf die Anwendung des Wettbewerbsrechts im Rahmen der mitgliedstaatlichen Förderung von Forschung und Entwicklung haben. Im Kartellrecht hat sich die Beachtung der Forschungsfreundlichkeit ebenfalls primärrechtlich in Art. 101 III AEUV niedergeschlagen, wonach das Kartellverbot bei gemeinsamen FuE-Projekten mehrerer Unternehmen zur Erreichung bestimmter technischer Fortschritte suspendiert wird und damit verknüpfte Einschränkungen des Wettbewerbs der beteiligten

---

<sup>253</sup> Seit 2014 gilt das Rahmenprogramm „Horizont 2020“ (Verordnung (EU) Nr. 1291/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates über das Rahmenprogramm für Forschung und Innovation Horizont 2020 (2014-2020) und zur Aufhebung des Beschlusses Nr. 1982/2006/EG v. 11.12.2013, ABl. EU 2013 L 347/104) und ein korrespondierendes Durchführungsprogramm (Beschluss des Rates über das Spezifische Programm zur Durchführung des Rahmenprogramms für Forschung und Innovation „Horizont 2020“ (2014-2020) und zur Aufhebung der Beschlüsse 2006/971/EG, 2006/972/EG, 2006/973/EG, 2006/974/EG und 2006/975/EG v. 03.12.2013, ABl. EU 2013, L 347/965). Gem. Art. 6 I VO (EU) 1291/2013 weist das Rahmenprogramm für den Zeitraum von 2014 bis 2020 ein Volumen von 74 Milliarden Euro auf. Zudem hat die Kommission bereits Pläne für ein Nachfolgeprogramm „Horizon Europe“, welches von 2021 bis 2027 gelten soll, entwickelt. Siehe dazu Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über das Rahmenprogramm für Forschung und Innovation „Horizont Europe“ sowie über die Regeln für die Beteiligten und die Verbreitung der Ergebnisse v. 07.06.2018, COM(2018) 435 final.

<sup>254</sup> So explizit *Hilf*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 179 AEUV Rn. 39. Vergleiche auch *Eikenberg*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 179 AEUV NL Januar 2015, Rn. 64; *Möning*, in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Vorb. Art. 179-190 AEUV Rn. 2 f., 29 ff.

<sup>255</sup> Siehe zu Zielbestimmungen der EU allgemein *Reimer*, EuR 2003, 992 (992 ff.).

Unternehmen möglich sind.<sup>256</sup> Derart explizit fällt die Normierung im Bereich des Beihilfenrechts gem. Art. 107 ff. AEUV allerdings nicht aus. Mit Blick auf die rechtliche Gleichrangigkeit als Primärrecht ergibt sich überdies zwischen Art. 107 ff. und Art. 179 ff. AEUV über die allgemeinen Kollisionsregeln hinaus kein direkter Vorrang.<sup>257</sup> Beide fußen zudem auf Art. 3 EUV und sind damit als gleichrangige Ziele der Europäischen Union anzusehen.<sup>258</sup> Zu beachten ist allerdings, dass das Beihilfenrecht als explizites Verbot ausgestaltet ist, während die Vorschriften zur Forschungsförderung vielmehr eine Zielbestimmung mit Ermächtigungsgrundlagen darstellen. Mangels Vorrangs bzw. konkreter Normierung vermag es Art. 179 AEUV wegen der primärrechtlichen Gleichrangigkeit allein daher nicht, einen vom Anwendungsbereich des Art. 107 I AEUV erfassten Sachverhalt vom Beihilfenverbot zu befreien.

Im Ergebnis setzt sich daher, ohne weitere Rechtsetzung auf der Ebene der Verträge oder durch soft law der Kommission als zuständige Stelle im Beihilfenverfahren, im Konflikt zwischen Art. 107 AEUV und Art. 179 AEUV die Forschungsförderung nicht per se durch. Vielmehr obliegt es dem zuständigen Organ der Europäischen Union im Rahmen der rechtlichen Umsetzung beider Zielsetzungen des Art. 3 EUV einen Ausgleich zu finden<sup>259</sup>, sodass vorhandenes Ermessen im Rahmen der Art. 107 ff. AEUV im Lichte der Art. 179 ff. AEUV auszuüben ist<sup>260</sup>. Diese Zusammenführung verschiedener Unionsziele ist überdies

---

<sup>256</sup> Siehe dazu *Ellger*, in: Immenga/Mestmäcker, EU-Wettbewerbsrecht Band 1, Art. 101 III AEUV Rn. 209.

<sup>257</sup> Zum Grundsatz der Gleichrangigkeit und im Folgenden siehe *Nettesheim*, EuR 2006, 737 (740 f., 745 f.); *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 1 AEUV NL August 2012, Rn. 44 ff.

<sup>258</sup> Differenzierend *Becker*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 3 EUV Rn. 4. Bezogen auf das Wettbewerbsrecht weisen auch *Soltész/Schilling*, EuZW 2016, 767 (767) auf diesen Umstand und das Erfordernis des Ausgleichs zwischen diesen Zielen hin.

<sup>259</sup> Dies entspricht der im Rahmen des Art. 3 EUV anerkannten Möglichkeit des zuständigen Organs zwischen verschiedenen Zielen eigenständige Gewichtungen und Prioritätensetzungen vorzunehmen. Siehe dazu *Müller-Graf*, in: Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, A. I. NL Juli 2012, Rn. 177; *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 3 EUV Rn. 11.

<sup>260</sup> Vergleiche *Becker*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 3 EUV Rn. 7; *Müller-Graf*, in: Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, A. I. NL Juli 2012, Rn. 180; *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 3 EUV Rn. 8.

als Ausdruck des ebenfalls primärrechtlich verankerten Gebotes kohärenter Politik durch die Unionsorgane (Art. 13 I EUV und Art. 7 AEUV) zu verstehen.<sup>261</sup>

Vor diesem Hintergrund ist auch das Tätigwerden der Kommission in Form des oben genannten FuE-Unionsrahmens einzuordnen<sup>262</sup>, die die von Art. 179 ff. AEUV zum Ausdruck gebrachte Forschungsfreundlichkeit ins Beihilfenrecht implementiert. Bereits in der Einleitung macht sie dabei durch die Bezugnahme sowohl auf die Bestimmung des Beihilfenverbots als auch die Forschungsförderungsbestimmung gem. Art. 179 AEUV deutlich, dass der FuE-Unionsrahmen zu einem Ausgleich der beiden primärrechtlichen Bestimmungen führen soll.<sup>263</sup> Rechtstechnisch nutzt sie dabei die in Art. 107 III lit. c AEUV gegebene, offen formulierte Rechtfertigungsmöglichkeit für tatbestandliche Beihilfen, indem die Förderung von FuE mittelbar in das Primärrecht implementiert wird. Damit bleibt diesbezüglich festzuhalten, dass der FuE-Unionsrahmen der Kommission Ausdruck der primärrechtlich vorgegebenen Forschungsfreundlichkeit im Beihilfenrecht ist und der rechtliche Hintergrund derselben bei Auslegungsfragen in der Rechtsanwendung zu berücksichtigen ist.

## 2. Mitgliedstaaten der Europäischen Union

Seitens zahlreicher Mitgliedstaaten der Europäischen Union wurden, zum Teil bereits seit mehreren Dekaden, steuerliche Forschungsförderungen neben der direkten Projektförderung eingeführt und werden bis heute unter stetiger Modifikation in Koexistenz aufrechterhalten.<sup>264</sup> Dabei zeigen sich verschiedene Formen der Input-Förderung, unterschiedliche Ausprägungen der Output-Förderung sowie ein Nebeneinander beider Förderinstrumente. Zur überblicksartigen Darstellung der geltenden steuerlichen Förderprogramme wird nachfolgend eine kurze Zusammenstellung vorgenommen. Detailliertere Ausführungen zu den steuerlichen FuE-Anreizen in Österreich und Belgien finden sich zudem in Kapitel F.

---

<sup>261</sup> *Müller-Graf*, in: Dauses, EU-Wirtschaftsrecht, A. I. NL Juli 2012, Rn. 188. Wichtig zu berücksichtigen ist allerdings, dass auch hierbei durch die Unionsorgane einem Unionsziel der Vorrang gegeben werden kann, wenn ein vollständiger Ausgleich nicht möglich ist.

<sup>262</sup> So auch v. *Wendland*, EStAL 2012, 389 (389 f.).

<sup>263</sup> Mitteilung der Kommission – Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation v. 27.06.2014, ABl. 2014 C 198/1, Rn. 1 ff.

<sup>264</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt für einen Gesamtüberblick für die EU zum Stand des Jahres 2015 IFA R&D-Studie 2015, S. 79 ff.

## a. Input-Förderung

Für eine Form der Input-Förderung haben sich derzeit Belgien, Bulgarien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Malta, Niederlande, Österreich, Polen<sup>265</sup>, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn und Zypern entschieden.<sup>266</sup> Allein aus dieser großen Zahl der Mitgliedstaaten wird deutlich, dass es sich bei der Input-Förderung um die am weitesten verbreitete Form der FuE-Steuerförderung handelt. Hinzu kommt, dass in mehreren Staaten mehr als eine Variante der Input-Förderung eingeführt worden ist.<sup>267</sup> Anders als bei den unter die Output-Förderung fallenden Patentboxen herrscht durch die Vielzahl der Varianten der Input-Förderung<sup>268</sup> eine große strukturelle Bandbreite vor. Mehrheitlich wurden entweder Steuergutschriften oder erhöhte Betriebsausgabenabzüge, die sowohl volumenbasiert, als auch inkrementell ausgestaltet sind, eingeführt. Steuergutschriften finden sich überdies im Fall der Nichtverwendbarkeit im jeweiligen Steuerjahr, in dem die FuE-Betriebsausgaben getätigt worden sind, mit und ohne Vortrags- bzw. Auszahlungsmöglichkeit. Überdies sind zum Teil ebenfalls beschleunigte Abschreibungsmöglichkeiten für Wirtschaftsgüter mit FuE-Bezug normiert worden. Im Gegensatz zur strukturellen Diversität führt in inhaltlicher Hinsicht vor allem das Unionsrecht im Wege des Beihilfenrechts<sup>269</sup> und der Grundfreiheiten zu einem gewissen Gleichlauf bezüglich der Förderungshöchstgrenzen und des Kreises der Anspruchsberechtigten. Darüber hinaus ist allerdings bezüglich der konkreten Kennzahlen und Kombinationsmöglich-

---

<sup>265</sup> Für einen Gesamtüberblick zur polnischen FuE-Förderung siehe *Elschner/Nagel*, IStR 2017, 442.

<sup>266</sup> Siehe dazu und im Folgenden im Überblick BDI, Steuerliche Rahmenbedingungen für FuE, S. 19 ff.; Commission Staff Working Document – Impact Assessment Proposal for a Council Directive on a CCTB and a CCCTB v. 25.10.2016, SWD(2016) 341 final, S. 147; *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 12; *Pfeiffer/Spengel*, Tax Incentives for Research and Development, S. 9.

<sup>267</sup> Dazu zählen u.a. Belgien, Bulgarien, Dänemark, Großbritannien, Italien, Lettland, Litauen, Niederlande, Rumänien, Slowenien und Tschechien.

<sup>268</sup> Siehe dazu unter B. III. 2. b.

<sup>269</sup> Zu den konkreten Anforderungen des Beihilfenrechts im Bereich der steuerlichen FuE-Förderung siehe im Detail in Abschnitt D. I. und II.

keiten verschiedener Steueranreize ebenfalls eine spürbare Streuung zu beobachten.<sup>270</sup> Außerdem sind Konstellationen gegeben, in denen sich die Förderung ausschließlich auf KMU oder Start-ups beschränkt.<sup>271</sup>

## b. Output-Förderung

Unter den Mitgliedstaaten weisen zum gegenwärtigen Zeitpunkt Belgien, Frankreich, Großbritannien, Irland, Italien, Litauen, Luxemburg, Niederlande, Malta, Polen, Portugal, Slowakei, Spanien, Ungarn und Zypern eine Output-Förderung für Einkünfte aus FuE-Tätigkeit auf<sup>272</sup>, sodass in allen Staaten, abgesehen von Luxemburg, eine FuE-Förderung durch beide Formen der steuerlichen Förderinstrumente praktiziert wird. Entsprechend der obigen Darstellung unter B. III. 2. c. erfahren hierbei ausgewählte Einkünfte durch die Regelungen der einzelnen Patentboxen eine privilegierte steuerliche Behandlung. In den genannten Mitgliedstaaten sind davon regelmäßig Verkaufserlöse oder Lizenzeinnahmen für Patente oder vergleichbare Immaterialgüterrechte umfasst. Inhaltlich wird in den meisten Staaten vorrangig eine Steuerfreiheit für einen gewissen Prozentsatz dieser Einkünfte gewährt<sup>273</sup> und die nicht befreiten Einkünfte werden mit einem im Vergleich zum Regelsteuersatz verminderten Steuersatz besteuert. Die Pluralität der Ausgestaltung ist wegen der weitgehend identischen Grundstruktur weniger divers als bei der Input-Förderung. Die konkrete Höhe des abweichenden Steuersatzes hängt hingegen regelmäßig vom Level des regulären Steuersatzes ab und fällt damit insgesamt in den genannten Ländern unterschiedlich aus, wenngleich es sich in mehreren Staaten sogar um einen einstelligen Wert handelt.<sup>274</sup> Eingeführt wurden die Regelungen ganz überwiegend nach dem Jahr 2000 und blieben die meiste Zeit in den wesentlichen Grundzügen unverändert. Abgesehen von

---

<sup>270</sup> Siehe dazu im Detail BDI, Steuerliche Rahmenbedingungen für FuE, S. 20; *Pfeiffer/Spengel*, Tax Incentives for Research and Development, S. 9.

<sup>271</sup> *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 12.

<sup>272</sup> Siehe dazu und im Folgenden im Überblick BDI, Steuerliche Rahmenbedingungen für FuE, S. 22 ff.; *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 12; *Pfeiffer/Spengel*, Tax Incentives for Research and Development, S. 11; Rat der Europäischen Union, Overview Preferential Tax Regimes 2019, S. 4 ff.

<sup>273</sup> Die Werte liegen hierbei oft im Bereich von 50% (z.B. in Irland, Italien und Portugal) oder 80-85% (z.B. in Belgien, Luxemburg und Zypern).

<sup>274</sup> Beispielhaft lässt sich hier auf den geminderten Satz von 6,25% in Irland und von 5,2% in Luxemburg verweisen.

wenigen Regelungen wurden allerdings ab dem Jahr 2016 in vielen Staaten Anpassungen an bestehenden Patentboxen vorgenommen, die zu einer Übernahme des im Aktionspunkt 5 des OECD BEPS-Projekts vorgesehenen Nexus-Approaches geführt haben.<sup>275</sup> Konkret bedeutet dies, dass die steuerliche Vorzugsbehandlung der IP-Box davon abhängig zu machen ist, dass in dem fördernden Staat die Erzielung von Lizenzeinnahmen mit einer im selben Staat vorher bestehenden wesentlichen Geschäftstätigkeit korrespondiert, die wiederum mit entsprechenden FuE-Betriebsausgaben verbunden sein muss. Diese Anpassungen haben im Ergebnis dazu geführt, dass sich die verschiedenen Patentboxen inhaltlich weiter angeglichen haben.

### **3. Zusammenfassung**

In der Gesamtschau des europäischen Primärrechts lässt sich sowohl aufgrund der grundsätzlichen Zielsetzung (Art. 3 III UAbs. III 1 EUV) bzw. Kompetenzverteilung (Art. 4 III AEUV) als auch der vorhandenen Handlungsinstrumente (Art. 179 ff. AEUV) auf eine dezidierte Forschungsfreundlichkeit des Unionsrechts schließen. Diese steht gleichrangig neben der Zielsetzung der Verwirklichung eines europäischen Binnenmarktes und seiner beihilfenrechtlichen Ausprägung in den Art. 107 ff. AEUV. In der konkreten Rechtsanwendung folgt daraus das Erfordernis, beide Zielsetzungen in einen Ausgleich zu bringen. Im Beihilfenrecht kann dieser mit Hilfe des Art. 107 III lit. c AEUV und spezifischen Kommissionsveröffentlichungen erreicht werden. Daneben sind die steuerlichen FuE-Förderungsregime in den einzelnen Mitgliedstaaten durch eine große Vielfalt und Quantität gekennzeichnet. Insbesondere ist hierbei hervorzuheben, dass in verschiedenen Mitgliedstaaten nicht nur ein Nebeneinander von direkter und indirekter Förderung gegeben ist, sondern vielfach sogar mehrere Formen der steuerlichen Förderung existieren. Vor allem mit Blick auf die mehrfach auszumachende Ausweitung der Programme im letzten Jahrzehnt lässt sich, auch bezogen auf die überwiegende Mehrheit der Mitgliedstaaten, eine positive Entwicklung und Verbesserung der Forschungsbedingungen feststellen. Mit Blick auf die Ausgestaltung der nationalen Forschungsstandorte als Teil des staatlichen

---

<sup>275</sup> Siehe beispielhaft für einzelne Länder Rat der Europäischen Union, *Overview Preferential Tax Regimes 2019*, S. 6 f. (Belgien), S. 10 f. (Zypern), S. 16 f. (Spanien), S. 24 (Frankreich), S. 27 (Ungarn), S. 29 (Irland), S. 31 (Italien), S. 34 f. (Luxemburg), S. 37 (Malta), S. 40 (Niederlande), S. 44 (Portugal), S. 50 f. (Großbritannien).



Steuerwettbewerbs weist die weit überwiegende Mehrzahl der aufgeführten Mitgliedstaaten demnach eine starke Position auf.

## **VI. Schlussfolgerungen für den Forschungsstandort Deutschland**

Die Ausführungen der Kapitel B. III. und B. IV. verdeutlichen, dass wegen des Zusammenfallens einer mit Blick auf die empirischen Zahlen nicht ausreichenden bestehenden direkten (Projekt-)Förderung und grundsätzlich nicht optimalen steuerlichen Rahmenbedingungen die Voraussetzungen für den Forschungsstandort Deutschland ein spürbares Verbesserungspotential aufweisen. Dem gegenüber stehen die Ergebnisse des Kapitels B. V., die unterstreichen, dass die Forschungsförderung auf europäischer Ebene und in einem großen Teil der Mitgliedstaaten zum gegenwärtigen Zeitpunkt strukturell besser aufgestellt ist, als in Deutschland. Vor allem letzter Punkt führt mit Blick auf die eingangs beschriebene Wettbewerbssituation als Forschungsstandort zu einer veränderungswürdigen Situation. Das Zusammenwirken dieser Befunde unterstreicht daher im besonderen Maße die Notwendigkeit einer Überarbeitung der Forschungsförderung in Deutschland. Diese Erkenntnis wird in der korrespondierenden wissenschaftlichen<sup>276</sup> und politischen<sup>277</sup> Diskussion um eine Ausweitung der Forschungsförderung folgerichtig vielfach rezipiert. Für entsprechende Modifikationen des Forschungsförderungsprogramms konnten dabei eine Reihe denkbarer Instrumente (B. III. 2.) und vergleichbarer Umsetzungen in anderen Mitgliedstaaten (B. V. 2.) aufgezeigt werden. Im weiteren Gang der vorliegenden Arbeit soll jedoch das Augenmerk nur auf solche Instrumente gelegt werden, die, nach den Ergebnissen ökonomischer Analysen und innerhalb administrativer und rechtlicher Anforderungen, eine politische Umsetzungsmöglichkeit in Deutschland besitzen.

---

<sup>276</sup> Siehe dazu u.a. Arbeitsgruppe “Steuerliche F&E-Förderung“, DStR 2009, 179 (181); *Bardens/Scheffler*, Ubg 2016, 483 (491); *Englisch*, StuW 2017, 331 (332 f., 339 ff.); *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 323; *Hornig*, BB 2010, 215 (215 f.); *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1464); *Schön*, FR 2014, 93 (94 f.); *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 58 ff.; *Spengel/Herbold*, Ubg 2009, 343 (349).

<sup>277</sup> Siehe zu den Plenardebatten betreffend den Forschungsbonus für KMU BT-Plenarprotokoll 18/162 v. 18.03.2016; BT-Plenarprotokoll 18/193 v. 29.09.2016; BT-Plenarprotokoll 19/55 v. 11.10.2018.

Erstens ist diesbezüglich festzuhalten, dass unter Berücksichtigung der derzeit in Deutschland im Raum stehenden Gesetzentwürfe eine Output-Förderung nicht Teil der politischen Agenda ist und trotz der zahlreichen Einführungen von Patentboxen in anderen Staaten nicht ernsthaft erwogen wird. Der Erlass des § 4j EStG fügt sich diesbezüglich lediglich mit Blick auf die von der OECD intendierte Verhinderung eines schädlichen Steuerwettbewerbs, allerdings nicht bezogen auf eine FuE-Förderung an sich, in diesen Kontext ein.<sup>278</sup> Mit einer Einführung ist mithin nicht zu rechnen, sodass IP-Boxen bei der nachfolgenden Untersuchung nicht näher behandelt werden und sich auf die Möglichkeiten der Input-Förderung beschränkt wird. Im Vergleich der beiden Möglichkeiten zur steuerlichen FuE-Förderung sprechen zudem valide Gründe für eine Vorzugswürdigkeit der Input-Förderung.<sup>279</sup> Dies lässt sich primär mit dem früheren Anknüpfungspunkt der Input-Förderung begründen. Während bei der Output-Förderung ein finanzieller Vorteil für die Unternehmen erst nach abgeschlossener Forschung und erfolgreicher Einkünfteerzielung mit dem jeweiligen Forschungsergebnis möglich ist, tritt die Förderungswirkung bei der Inputförderung bereits unmittelbar bei Forschungsbeginn ein. Dieser stellt gerade für KMU aufgrund des dargelegten Finanzierungsaufwands die problematischste Phase dar, sodass die Gruppe der KMU von dem späten Eintritt der Förderungswirkung substantiell benachteiligt werden. Eine Output-Förderung beinhaltet als notwendige Bedingung demnach den erfolgreichen Abschluss des jeweiligen Forschungsprojektes und entfaltet somit in signifikanter Weise eine stärkere Wirkung für große und etablierte Unternehmen, die durch bessere Infrastrukturen und längere Erfahrung Forschungsprojekte weitaus häufiger erfolgreich finalisieren können.<sup>280</sup> Das herausgearbeitete Marktversagen der Finanzierungsrestriktionen wird somit durch eine Output-Förderung nur unwesentlich minimiert. Überdies lässt sich

---

<sup>278</sup> Zum konzeptionellen Hintergrund siehe *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 1561 (1561 f.).

<sup>279</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Englisch*, StuW 2017, 331 (339 ff.); Europäische Kommission, *Study on R&D Tax Incentives*, S. 6; *Neubig*, *Fiscal incentives for R&D*, S. 17; *Schwarz*, ASA 2015, 711 (719 ff.).

<sup>280</sup> Zugleich ist an dieser Stelle zuzugestehen, dass das Erfordernis des erfolgreichen Abschlusses des Forschungsprojektes hingegen im Grundsatz fiskalisch vorteilhaft ist. Dies gilt allerdings nur, sofern die Förderungshöhe aus Wettbewerbsgründen nicht zu hoch ausfällt.

empirisch die Effektivität einer Output-Förderung im Vergleich zur Inputförderung nicht ausreichend nachweisen.<sup>281</sup> Während bei letzterer ein eindeutiger Bezug zur Ausweitung der FuE-Tätigkeit in Unternehmen möglich ist, kann in Ländern mit Output-Förderung lediglich eine höhere Zahl an Patenten nachgewiesen werden, ohne dass damit die gleiche Aussage wie bei der Input-Förderung verbunden werden kann. Vielfach werden bestehende Patente, insbesondere von multinationalen Konzernen, lediglich in Länder mit Outputförderung verschoben, sodass der Konnex zwischen Förderung und Ausweitung der FuE-Tätigkeit trotz des BEPS-Aktionsplans oftmals nicht besteht. Im Ergebnis vermag eine Variante der Input-Förderung zudem das beschriebene Marktversagen in Form des Auseinanderfallens von betriebs- und volkswirtschaftlichem Nutzen eines FuE-Projekts (sog. Wissens-Spillover) gezielt zu beseitigen, während die Output-Förderung vielmehr ein geeignetes Instrument zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit im internationalen Kontext darstellt.<sup>282</sup>

Zweitens ist demnach zu fragen, wie sich die präferierte Einführung einer Input-Förderung zur bestehenden direkten Projektförderung in Deutschland verhält. Aus der Sicht des fördernden Staates ergibt sich mit Blick auf die Auswirkungen steuerlicher Forschungsförderung ein anderes Bild als bei der direkten Projektförderung.<sup>283</sup> Durch die Einbettung in die reguläre Besteuerung der Unternehmen kann der sowieso schon geringere Administrationsaufwand mangels eigenen Antrags- und Bewilligungsverfahrens durch die Finanzämter im regulären Verwaltungsverfahren mit übernommen werden, ohne dass weitere Verwaltungsstellen oder Beliehene eingeschaltet werden müssen.<sup>284</sup> Nachteile ergeben sich allerdings bei der Vorhersehbarkeit staatlicher Ausgaben zur Förderung von FuE. Anders als bei der direkten Projektförderung, bei der durch die Förderprogramme feststehende Förderungsvolumen und -höchstgrenzen festgelegt werden

---

<sup>281</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Englisch*, *StuW* 2017, 331 (339 f.); *Pfeiffer/Spengel*, *Tax Incentives for Research and Development*, S. 12 ff.

<sup>282</sup> *Englisch*, *StuW* 2017, 331 (335, 341 f.); *Englisch*, *Wirtschaftsdienst* 2017, 577 (581 ff.); *Schwarz*, *ASA* 2015, 711 (724).

<sup>283</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bal/Offermanns*, *European Taxation* 2012, 167 (168); *Herbold*, *Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung*, S. 37 f.; *Neubig*, *Fiscal incentives for R&D*, S. 9 ff.; *Schwarz*, *ASA* 2015, 711 (716 ff.); *Spengel/Herbold*, *Ubg* 2009, 343 (343 ff.).

<sup>284</sup> So explizit *Herbold*, *Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung*, S. 43; *Röthlingshöfer/Sprenger*, *Effizienz der indirekten steuerlichen Forschungsförderung*, S. 80.

können, hängt die steuerliche Input-Förderung durch die Anknüpfung an die variable Größe der jeweiligen FuE-Aufwendungen vom wirtschaftlichen Klima und der Forschungsfreudigkeit der Unternehmen ab. Eine Abmilderung dieses Umstandes kann hingegen durch die Einführung von Obergrenzen erreicht werden. Durch die allgemeine Geltung der Steuernormen und mangels Zuschnitt auf bestimmte Unternehmen oder Forschungszweige ist die Lenkungs- und Anreizwirkung nicht derart gezielt möglich und Mitnahmeeffekte dauerhaft forschender, vor allem größerer Unternehmen, sind nicht auszuschließen. Gleichzeitig führt die leichtere Verfügbarkeit dazu, dass die steuerliche Förderung eher von Unternehmen für marktnahe und kurzfristige Forschung beansprucht wird, wohingegen marktfernere und riskantere Projekte eher durch direkte Projektförderung unterstützt werden.<sup>285</sup>

Für die forschenden Unternehmen ergeben sich hingegen gegenteilige Auswirkungen, die insbesondere die Problempunkte bezüglich der festgestellten Marktversagenskonstellationen berühren.<sup>286</sup> Neben dem auch hier auftretenden Effekt des geringeren Verwaltungsaufwands zeichnet sich die steuerliche Förderung zudem durch eine höhere Planungssicherheit aus. Nicht nur, dass die Abhängigkeit von Antragsverfahren und Neuaufgaben von Förderprogrammen nicht gegeben ist, sondern auch die mit einer gesetzlichen Regelung regelmäßig verbundene Beständigkeit der Förderung, trägt zu diesem Umstand bei. Zudem führt die Breitenwirkung der steuerlichen Anreize dazu, dass viel mehr Unternehmen, insbesondere auch KMU, mit zum Teil diametralen Geschäfts- und Forschungsbereichen von der Förderung erfasst werden und dadurch zu Forschungstätigkeiten oder zu einer Intensivierung derselben veranlasst werden. Vergleichbarkeit besteht bezüglich des frühen Ansatzpunktes der Förderungswirkung bereits zu Beginn des Projekts, allerdings wirkt sich hier die regelmäßige Erfolgsabhängigkeit

---

<sup>285</sup> *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 10.

<sup>286</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bal/Offermanns*, European Taxation 2012, 167 (168); *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 40 ff.; *Hornig*, BB, 2010, 215 (215); *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1461); *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 9 ff.; *Röthlingshöfer/Sprenger*, Effizienz der indirekten steuerlichen Forschungsförderung, S. 32 ff.; *Schwarz*, ASA 2015, 711 (716 ff.); *Spengel/Herbold*, Ubg, 2009, 343 (343 ff.).

der direkten Forschungsförderung insbesondere für KMU negativ aus.<sup>287</sup> Indirekte steuerliche Input-Anreize sind folglich insbesondere dazu geeignet die hohen Anfangsrisiken von FuE-Projekten zu minimieren und zu einer Verbesserung des allgemeinen Forschungsklimas zu führen.<sup>288</sup>

Im Ergebnis wird deutlich, dass beide Forschungsinstrumente wegen ihrer spezifischen Vor- und Nachteile kein alleiniges Mittel zur Beseitigung des Marktversagens im Bereich unternehmerischer FuE darstellen und sich sowohl aus Sicht des Fördernden als auch des Geförderten zum Teil ergänzende Vor- und Nachteile ergeben. Dabei bleibt stets das eingangs beschriebene Spannungsfeld<sup>289</sup> zwischen möglichst effektiver und breitflächiger Forschungsförderung und der Wahrung von Fiskal- und Budgetinteressen des Staates auch bei der Frage der Vorzugswürdigkeit der Förderinstrumente für den Staat von Bedeutung.<sup>290</sup> Mit Blick auf eine finanziell begrenzte und planbare FuE-Förderung bietet sich für den fördernden Staat die direkte Projektförderung an. Für eine möglichst umfassende Breitenförderung sind vielmehr die indirekten steuerlichen Anreize in Form der Input-Förderung angezeigt. Gerade vor dem Hintergrund, dass die bestehende direkte Projektförderung ein über Jahrzehnte eingespieltes System darstellt und nicht nur dadurch, dass es das bestehende Marktversagen nicht vollständig zu beseitigen vermag, ihre Berechtigung verliert, ist keine Ersetzung, sondern vielmehr eine Ergänzung durch die Input-Förderung angezeigt. Ein aufeinander abgestimmtes Nebeneinander beider Förderinstrumente, wie es derzeit für Deutschland auch geplant bzw. gefordert wird, vermag daher am besten bei-

---

<sup>287</sup> Hier liegen die gleichen Zusammenhänge wie zuvor beim Vergleich zwischen Output- und Input-Förderung vor.

<sup>288</sup> *Röthlingshöfer/Sprenger*, Effizienz der indirekten steuerlichen Forschungsförderung, S. 51, 56, und 77. Zweifelhaft ist allerdings, ob darüber hinaus tatsächlich eine Auswirkung auf konkrete Einzelprojekte oder vorher gar nicht forschende Unternehmen geben ist. Siehe *Röthlingshöfer/Sprenger*, Effizienz der indirekten steuerlichen Forschungsförderung S. 62, 75.

<sup>289</sup> Siehe dazu unter B. II.

<sup>290</sup> Offenbar wird dieser Konflikt ebenfalls bei den Forderungen nach einer Auszahlung nicht genutzter Abzüge von der Bemessungsgrundlage oder Steuerschuld und einer volumenbasierten Ausrichtung der Förderung [siehe exemplarisch *Hornig*, BB 2010, 215 (218, 220); *Lehmann*, DStR 2010, 1459 (1464)]. Diese Maßnahmen sind für eine möglichst effektive Forschungsförderung hilfreich, doch zugleich erhöhen sie die finanzielle Belastung des Staates erheblich.

den Interessen gerecht zu werden und zugleich eine effektive Forschungsförderung zu betreiben.<sup>291</sup> Dadurch kann gleichzeitig gewährleistet werden, dass alle Formen von Unternehmen, insbesondere auch KMU und Start-ups, ausreichend von der Anreizwirkung erfasst und zugleich die Mitnahmeeffekte bei großen und dauerhaft forschenden Unternehmen begrenzt werden. Bei der konkreten Festlegung auf die verschiedenen Ausgestaltungsmöglichkeiten<sup>292</sup> – volumenbasiert oder inkrementell, für alle Unternehmen oder beschränkt auf KMU/Start-ups, mit oder ohne Auszahlungsmöglichkeit, temporär oder unbefristet – obliegt die abschließende Abwägung der jeweiligen Vor- und Nachteile<sup>293</sup> dem Gesetzgeber. Die Frage, welche Ausgestaltungsoptionen im Ergebnis europarechtlich überhaupt zulässig sind, stellt den zentralen Gegenstand dieser Arbeit dar und wird im Weiteren in Teil D. zu klären sein.

---

<sup>291</sup> So auch *Arginelli*, *World Tax Journal* 2015, 3 (19); *Bal*, *Bulletin for International Taxation* 2012, 573 (576 f.); *Herbold*, *Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung*, S. 50 f.; *Röthlingshöfer/Sprenger*, *Effizienz der indirekten steuerlichen Forschungsförderung*, S. 33; *Spengel/Herbold*, *Ubg*, 2009, 343 (345).

<sup>292</sup> Zur dortigen ökonomischen Diskussion siehe im Überblick *Neubig*, *Fiscal incentives for R&D*, S. 14 ff.; *Schwarz*, *ASA* 2015, 711 (724 ff.).

<sup>293</sup> Die oftmals in der Wissenschaft vorgebrachte Forderung nach einer sehr breit angelegten Input-Förderung für alle Arten von Unternehmen und alle Forschungsstadien – siehe dazu beispielhaft *Bal*, *Bulletin for International Taxation* 2012, 573 (575); *Herbold*, *Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung*, S. 323 f.; *Lehmann*, *DStR* 2010, 1459 (1462); *Pérez Bernabeau*, *European Taxation* 2014, 178 (181); *Schlie/Spengel/Malke*, *IStR* 2015, 570 (573) – berücksichtigt unter dem Gesichtspunkt der Förderung von FuE die fiskalischen Grenzen nur sehr untergeordnet.



## C. Europäisches Beihilfenrecht

Ausweislich den Ausführungen unter A. I. wirft die Einführung steuerlicher FuE-Anreize europarechtliche Fragestellungen in Form der Vereinbarkeit mit dem Beihilfenrecht auf. Bevor im folgenden Kapitel unter D. auf die spezifischen beihilfenrechtlichen Anforderungen im Bereich der steuerlichen Förderung von FuE eingegangen wird, ist an dieser Stelle zunächst eine allgemeine Einführung in das Europäische Beihilfenrecht angezeigt. Dabei werden zum einen die Grundzüge dieses Rechtsgebiets in Form seiner Zielsetzungen und normativen Grundlagen dargestellt und zum anderen auf das praktisch bedeutsame Instrument des Soft Law eingegangen, bei dem sowohl eine generelle europarechtliche Einordnung als auch eine Darstellung der beihilfenrechtlichen Ausprägungen des Soft Law vorgenommen wird.

### I. Grundzüge des europäischen Beihilfenrechts

Die primärrechtlichen Bestimmungen des europäischen Beihilfenrechts finden sich in den Art. 107 bis 109 AEUV und sind dabei in den VII. Titel „Gemeinsamen Regeln“ betreffend Wettbewerb, Steuerfragen und Angleichung der Rechtsvorschriften (Art. 101 bis 118 AEUV) eingeordnet. Mit dem Verbot staatlich selektiver Beihilfen für Unternehmen, die geeignet sind den Wettbewerb der Mitgliedstaaten im Binnenmarkt zu verfälschen, lässt sich das Beihilfenrecht neben den Vorschriften des Kartellrechts (Art. 101 bis Art. 106 AEUV) dem Wettbewerbsrecht zuordnen.<sup>294</sup> Wesentlicher Unterschied zwischen beiden Ausprägungen des Wettbewerbsrechts ist, dass sich das Beihilfenrecht an die Mitgliedstaaten als Adressaten des Verbots richtet, wohingegen die Ausprägungen des Kartellrechts bestimmte Verhaltensweisen von Unternehmen verbieten und diese dadurch gebunden werden. Mit Blick auf die Adressierung der Mitgliedstaaten und dem Ziel der Verhinderung von Verzerrungen von Standortentscheidungen zwischen einzelnen Mitgliedstaaten liegt strukturell eine Parallele zwischen den

---

<sup>294</sup> Diese Zuordnung ist allein aufgrund der Bezeichnung des VII. Titels naheliegend, wenngleich das genaue Verständnis von Wettbewerb und seiner jeweiligen Zuordnung (Wettbewerb zwischen Unternehmen bzw. zwischen Mitgliedstaaten) nicht vollständig unumstritten ist. Siehe dazu *Micheau*, in: *Micheau, State Aid, Subsidy and Tax Incentives*, S. 39.



Grundfreiheiten und dem Beihilfenrecht vor.<sup>295</sup> Sie unterscheiden sich jedoch im Anknüpfungspunkt der staatlichen Regelung, indem die Grundfreiheiten bei Ungleichbehandlungen zwischen In- und EU-Ausländern ansetzen und das Beihilfenrecht bei unternehmens- bzw. spartenspezifischen Begünstigungen zur Anwendung kommt.<sup>296</sup> All diese Vorschriften zusammen, unabhängig von ihren Unterschieden, dienen gem. Art. 3 I lit. b AEUV der Umsetzung eines europäischen Binnenmarktes<sup>297</sup> und fügen sich damit in das Grundgerüst der europäischen Wirtschaftsverfassung ein, die wesentlich von einer freien und unbeschränkten Marktwirtschaft geprägt ist<sup>298</sup>.

Auch wenn die Vorschriften des Beihilfenrechts in den jeweiligen Verträgen im Verlauf der europäischen Integrationsgeschichte von den 1950er Jahren an beinahe unverändert enthalten waren<sup>299</sup>, hat die Bedeutung dieses Rechtsgebiets erst in den 1990er Jahren durch eine verstärkte Kontroll- und Prüfungstätigkeit der Kommission erheblich zugenommen.<sup>300</sup> Dabei hat sich zwar in den letzten Jahren das Volumen der nationalstaatlichen Beihilfen rückläufig entwickelt, die Kom-

---

<sup>295</sup> Siehe *Hancher*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU-State Aids, Rn. 1-029; *Hancher*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 342.

<sup>296</sup> Vergleiche *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 6; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 5. Im Ergebnis führt die Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilfenrechts auch zu unterschiedlichen Auswirkungen. Bei ersteren muss idR. die Ungleichbehandlung durch Erweiterung auf die zuvor nicht erfassten EU-Ausländer behoben werden, wohingegen die spezifische Begünstigung der Beihilfe bei einem Verstoß zurückgenommen werden muss. Den Grundfreiheiten kommt folglich eine extensive und dem Beihilfenrecht eher eine repressive Begünstigungswirkung zu.

<sup>297</sup> Zum Verhältnis von Wettbewerbsrecht und Binnenmarkt siehe *Terhechte*, EuR 2017, 3 (10 f.).

<sup>298</sup> Siehe dazu *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 2.

<sup>299</sup> Siehe zum geschichtlichen Überblick und im Folgenden *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Einleitung, Rn. 52 ff.; *Piernas López*, EStAL 2016, 400 (403 ff.); v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 1-9a.

<sup>300</sup> Siehe *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Einleitung Rn. 62; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 3.

mission hat die Beihilfenkontrolle jedoch auf zahlreiche neue Politikfelder ausgeweitet.<sup>301</sup> Dabei liegt dem Beihilfenrecht ursprünglich von seiner Konzeption der Ansatz der negativen Integration zugrunde, wonach die Kommission mangels Sachkompetenz keine konkreten Vorgaben zur Ausgestaltung einer Rechtsmaterie machen kann, sondern sich auf Maßnahmen zur Abwehr binnenmarktfeindlicher nationaler Regelungen zu beschränken hat. Durch die Erstreckung des Beihilfenrechts auf zahlreiche neue Wirtschaftsbereiche unter gleichzeitiger Ausdehnung des Tatbestandes gem. Art. 107 I AEUV wurde diese Grundkonzeption immer weiter verlassen. Der EuGH nahm daraufhin in der Zeit nach dem Jahrtausendwechsel durch grundlegende Urteile in den Rechtssachen *Preußen-Elektra*<sup>302</sup> und *Altmark Trans*<sup>303</sup> eine begriffliche Eingrenzung der Beihilfe vor und beschränkte diese Entwicklung dadurch zumindest partiell<sup>304</sup>. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass Bestrebungen im Bereich der positiven Integration direkter Steuern durch das Erfordernis der mitgliedstaatlichen Einstimmigkeit in Zukunft lediglich kleine Fortschritte ermöglichen werden, sodass der Gedanke der negativen Integration von der Kommission weiter betrieben werden wird bzw. möglicherweise einer entsprechenden Ausweitung unterliegt.<sup>305</sup>

In der derzeitigen Entwicklung stellt das Beihilfenrecht ein sehr wandelbares und komplexes Rechtsgebiet dar. Seitens der Kommission gibt es in regelmäßigen Abständen Reformkonzepte, die das Beihilfenrecht in den gesamteuropäischen Kontext einbetten. Jüngste Reformprojekte sind das SAM-Programm<sup>306</sup> und der

---

<sup>301</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, *Europarecht*, § 28 Rn. 41; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Recht der EU*, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 9 weisen zudem darauf hin, dass die Ausweitung auf immer weitere Wirtschaftsbereiche besonders im Dienstleistungssegment durch eine vorangegangene Privatisierung vieler Staatsbetriebe (z.B. Telekommunikation, Schienen- und Luftverkehr) in den Mitgliedstaaten verstärkt wurde. Gleichzeitig ging damit auch eine massive Ausweitung des beihilfenrechtlichen Sekundärrechts einher. Siehe dazu *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, *Europäisches Beihilfenrecht*, Einleitung Rn. 54.

<sup>302</sup> EuGH v. 13.03.2001, Rs. C-379/98, *PreussenElektra*, ECLI:EU:C:2001:160.

<sup>303</sup> EuGH v. 24.07.2003, Rs. C-280/00, *Altmark Trans*, ECLI:EU:C:2003:415.

<sup>304</sup> Darauf hinweisend *Kühling*, in: Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 107 AEUV Rn. 3.

<sup>305</sup> Vergleiche *Kube/Reimer/Spengel*, *ec Tax Review* 2016, 247 (253).

<sup>306</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen: Modernisierung des Beihilfenrechts v. 08.05.2012, KOM(2012) 209 endgültig.

State Aid Action Plan<sup>307</sup>. Durch die gestiegene Bedeutung des Beihilfenrechts wurde zugleich einem gestiegenen Transparenzerfordernis durch die Veröffentlichung zahlreicher Leitlinien und Gemeinschaftsrahmen Rechnung getragen, um das in den Ausnahmetatbeständen des Art. 107 AEUV eingeräumte Ermessen seitens der Kommission in vorhersehbare Bahnen zu lenken.<sup>308</sup> Gleichzeitig wurden die verschiedenen Gemeinschaftsrahmen und Leitlinien einer Vereinheitlichung unterzogen, sodass diese für die verschiedenen Bereiche zum Teil sehr klare Zielvorgaben einschließlich abgeschlossener Interessenabwägungen für die Mitgliedstaaten aufweisen.<sup>309</sup> Zudem zeigt die Kommission in der Auslegung des Tatbestandes des Art. 107 I AEUV ein erneut extensiveres Verständnis<sup>310</sup>, sodass die Beihilfenpolitik der Kommission sich vermehrt dem Vorwurf einer Kompetenzüberschreitung und insbesondere Missachtung der Steuersouveränität ausgesetzt sieht.<sup>311</sup> Durch den indirekten Weg des Beihilfenrechts werde auf Rechtsbereiche seitens der Kommission Einfluss genommen, für die keine

---

<sup>307</sup> Aktionsplan Staatliche Beihilfen. Weniger und besser ausgerichtete staatliche Beihilfen – Roadmap zur Reform des Beihilferechts 2005-2009 v. 07.06.2005, KOM(2005) 107 endgültig.

<sup>308</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Heidenhain*, in: Heidenhain, *European State Aid Law*, § 1 Rn. 9; *Kühling*, in: Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 107 AEUV Rn. 2; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Recht der EU*, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 21 ff.

<sup>309</sup> Exemplarisch kann hierfür die anlässlich der Finanzmarktkrise veröffentlichte Mitteilung der Kommission – Vorübergehender Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen zur Erleichterung des Zugangs zu Finanzierungsmitteln in der gegenwärtigen Finanz- und Wirtschaftskrise v. 07.04.2009, ABl. EU 2009, C 83/1, angesehen werden. Diesbezüglich auf den gleichen Effekt hinweisend *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, *Europäisches Beihilfenrecht*, Einleitung Rn. 78. Speziell zur Bankenmitteilung siehe v. *Bonin/Olthoff*, *EuZW* 2016, 778 (781).

<sup>310</sup> So u.a. die Erfassung von Vorabverrechnungspreisverständigungen (vergleiche DG Competition, Working Paper on State Aid and Tax Rulings v. 03.06.2016) oder auch allgemein in der neuen Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19.07.2016, ABl. EU 2016, C 262/1. Zu den angestoßenen Verfahren siehe beispielhaft *Kokott*, *Steuerrecht der EU*, § 3 Rn. 197 ff.; *Schnitger*, *IStR* 2017, 421 (428 ff.). Diesbezüglich vor einer rechtlichen Überdehnung des Beihilfenrechts warnend *Forrester*, *ec Tax Review* 2018, 19 (34 f.).

<sup>311</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Rn. 9.3; *Koenig*, *EStAL* 2014, 611 (611 ff.); *Soltész*, *EuWZ* 2015, 277 (277); *Stöbener de Mora*, *EuZW* 2016, 685 (685 f., 690 f.); *Lübbig/Martin-Ehlers*, *Beihilfenrecht der EU*, S. 6 sprechen sogar von einer „Deformation des Beihilfentatbestandes“. Mit explizitem Bezug zur mitgliedstaatlichen Steuerhoheit mit weiteren Erläuterungen *Ekkenga/Safaei*, *DStR* 2018, 1993 (1993 ff.); *Forrester*, *ec Tax Review* 2018, 19 (28 f.); *Kokott*, *Steuerrecht der EU*, § 3 Rn. 164, 180 ff.

Kompetenz im Primärrecht begründet sei und damit drohe im Ergebnis die mitgliedstaatliche Souveränität in vielen Bereichen ausgehöhlt zu werden.

Diese beihilfenrechtliche Problematik hat durch die einbezogenen Rechtsordnungen eine doppelte Dimension.<sup>312</sup> Zum einen ist bei der Anwendung des Beihilfenrechts stets auch anderen primärrechtlichen Vorschriften und Zielen Rechnung zu tragen und Geltung zu verschaffen.<sup>313</sup> Folglich muss hier ein Ausgleich innerhalb des Europarechts geschaffen werden. Darüber hinaus ist zugleich das Verhältnis des europäischen Sekundärrechts zum Beihilfenrecht besonders in solchen Konstellationen zu beachten, in denen durch Sekundärrecht bestimmte mitgliedstaatliche Regelungen erlaubt werden und diese gleichzeitig die Merkmale einer staatlichen Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV erfüllen.<sup>314</sup> Der EuGH geht in solchen Konstellationen grundsätzlich von einem genuinen Anwendungsbereich des Beihilfenrechts aus, welches dabei unabhängig von sekundärrechtlichen Vorgaben einzuhalten und von der Kommission eigenständig zu prüfen ist.<sup>315</sup> Dabei kann von einer Unabhängigkeit des Beihilfenrechts allerdings nur bei sekundärrechtlich zugestandenem Umsetzungsspielraum für die Mitgliedstaaten und nicht bei zwingenden Vorgaben ausgegangen werden.<sup>316</sup> Gleichzeitig stellen die in Frage stehenden unzulässigen Beihilfen einen Teil der jeweiligen mitgliedstaatlichen Rechtsordnung dar und betreffen damit das Zusammenwirken von nationalem und europäischem Recht.<sup>317</sup> Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass nationale Beihilfen über eine demokratische Legitimation innerhalb ihres Mitgliedstaates verfügen und daher die ökonomischen Konzepte,

---

<sup>312</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Chari/Hofmann/Micheau*, in: Hofmann/Micheau, *State Aid Law of the European Union*, S. 9.

<sup>313</sup> Siehe dazu beispielhaft das Verhältnis von Art. 107 I AEUV zu Art. 179 AEUV unter B. V. 1. b. Für weitere Fälle siehe *Hancher*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, *EU-State Aids*, Rn. 3-229 ff.; *Kühling*, in: Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 107 AEUV Rn. 20 ff.

<sup>314</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Gundel*, EWS 2016, 301 (301 ff.), der diesbezüglich auf EuGH v. 10.12.2013, Rs. C-272/12 P, *Kommission/Irland*, ECLI:EU:C:2013:812 und v. 07.12.2017, Rs. C-323/16 P, *Eurallumina*, ECLI:EU:C:2017:952 verweist. Als Beispiele für diese Konstellation werden dabei Mineralölsteuerbefreiungen auf Basis der Mineralölsteuerrichtlinie und die mitgliedstaatliche Förderung erneuerbarer Energien im Kontext der Erneuerbare-Energien-Richtlinie genannt.

<sup>315</sup> EuGH v. 10.12.2013, Rs. C-272/12 P, *Kommission/Irland*, ECLI:EU:C:2013:812 Rn. 45 f.; v. 07.12.2017, Rs. C-323/16 P, *Eurallumina*, ECLI:EU:C:2017:952 Rn. 106.

<sup>316</sup> Siehe *Gundel*, EWS 2016, 301 (304).

<sup>317</sup> Im Überblick dazu *Lübbig/Martin-Ehlers*, *Beihilfenrecht der EU*, S. 19 f.

die hinter der Verwirklichung des Binnenmarktes stehen, nicht per se den Vorzug erhalten können.<sup>318</sup> Folglich kann diesbezüglich festgehalten werden, dass mit Blick auf die Befugnisse der Europäischen Union im Beihilfenrecht und der Souveränität der Mitgliedstaaten ein Spannungsverhältnis besteht, das bei der Anwendung der Art. 107 ff. AEUV zu beachten und in einen angemessenen Ausgleich zu bringen ist.

## 1. Ziele und Funktion des europäischen Beihilfenrechts

Vor dem Hintergrund des aufgezeigten rechtlichen Rahmens ist zu fragen, welche Ziele das europäische Beihilfenrecht erfüllen soll und welche übergeordneten Funktionen ihm zuzuschreiben sind. Diese Fragestellung ist zunächst aus der Sicht der Mitgliedstaaten, die durch ihre nationalstaatliche Regelung erst die Ursache für das Beihilfenrecht auf europäischer Ebene setzen, mit Blick auf die Motive hinter der Beihilfenvergabe zu untersuchen.

Insgesamt lässt sich dabei eine Vielzahl potentieller Gründe ausmachen, die grundsätzlich in wirtschaftliche und politische Erwägungen unterteilt werden können.<sup>319</sup> Aus wirtschaftlicher Sicht dienen mitgliedstaatliche Beihilfen durch Erhöhung der Standortattraktivität der Stärkung des heimischen Wirtschaftsstandorts zur Sicherung von Arbeitsplätzen und der Ansiedlung von Unternehmen. Mit Blick auf die politische Dimension können Förderungen in Form von Beihilfen einen positiven Effekt auf die Wählergunst im jeweiligen Mitgliedstaat haben. In Zeiten stärkerer Kompetenzverlagerungen auf supranationale Ebenen sind sie zugleich ein Ausdruck von politischer Handlungsfähigkeit im Bereich wirtschaftlicher Politikbereiche. Im Querschnitt beider Dimensionen dienen Beihilfen der Umsetzung allgemeiner nationalstaatlicher Zielsetzungen – z.B. der Förderung umweltschonender Wirtschaftsstrukturen oder die Ausweitung unter-

---

<sup>318</sup> So auch *Chari/Hofmann/Micheau*, in: Hofmann/Micheau, *State Aid Law of the European Union*, S. 8. Für einen angemesseneren Ausgleich zwischen beiden Zielen spricht sich indes *Forrester*, *ec Tax Review* 2018, 19 (28) aus.

<sup>319</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Chari/Hofmann/Micheau*, in: Hofmann/Micheau, *State Aid Law of the European Union*, S. 3 f.; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Recht der EU*, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 10 f.

nehmerischer FuE – durch anreizgesteuerte Implementierung in den Wirtschaftsverkehr.<sup>320</sup> Gleichzeitig können sie als gezieltes Lenkungsinstrument eingesetzt werden, um wirtschaftliches Marktversagen oder gesamtgesellschaftlich unerwünschte Zustände zu beseitigen.<sup>321</sup>

Trotz diesen berechtigten mitgliedstaatlichen Interessen an der Gewährung von Beihilfen, sprechen, besonders in einem supranationalen Gefüge wie der Europäischen Union, valide Gründe für eine Reglementierung mitgliedstaatlicher Beihilfen.<sup>322</sup> Mit Blick auf die Verwirklichung eines europäischen Binnenmarktes kommt den Art. 107 ff. AEUV eine integrierende Wirkung zu, indem Chancengleichheit zwischen konkurrierenden europäischen Unternehmen<sup>323</sup> und die Gewährung eines Mindestmaßes vergleichbarer wirtschaftspolitischer Grundlagen, ähnlich eines level-playing-fields, garantiert werden sollen.<sup>324</sup> Zugleich haben die Vorschriften des Beihilfenrechts zur Folge, dass ein ungehemmter Wettlauf mitgliedstaatlicher Subventionen zumindest prinzipiell eingedämmt wird, um die

---

<sup>320</sup> Siehe, *Kühling*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 1; *Mederer*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Vor. Art. 107-109 AEUV Rn. 5; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 11, 15, die zudem darauf hinweisen, dass die Umsetzung verschiedener politischer Ziele in zahlreichen Fällen anders als durch staatliche Anreizsetzung in Form von Beihilfen gar nicht zu erreichen ist und daher einen unentbehrlichen Teil mitgliedstaatlicher Politik darstellt.

<sup>321</sup> So auch *Nicolaides*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU-State Aids, Rn. 2-007 ff., unter dem gleichzeitigen Hinweis, dass der Beihilfen immanente indirekte Ansatz zur Lösung von Missständen im Vergleich zu direkten Strategien oftmals nur als zweitbestener Weg anzusehen ist.

<sup>322</sup> *Chari/Hofmann/Micheau*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 5 sprechen in diesem Zusammenhang sogar von einer philosophischen Dimension, wenn man das Beihilfenrecht als sog. Metarecht versteht, welches in einer Rechtsordnung für außerhalb dieser Rechtsordnung stehende, aber davon beeinträchtigte, Rechtssubjekten schützende Regelungen trifft. Für einen Überblick über die ökonomischen Begründungsansätze im Einzelnen siehe *Micheau*, in: Micheau, State Aid, Subsidy and Tax Incentives, S. 23 ff.

<sup>323</sup> *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 3; *Chari/Hofmann/Micheau*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 9.

<sup>324</sup> *Mederer*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Vor. Art. 107-109 AEUV Rn. 2.

Mitgliedstaaten vor negativen Folgen zu bewahren.<sup>325</sup> Ganz konkret werden die Mitgliedstaaten vor einer finanziellen Überbelastung ihres Staatshaushalts und der Fortführung eines möglicherweise ineffektiven Förderungsregimes geschützt. Insbesondere wird dadurch Doppelförderungen, der Ausweitung von Überkapazitäten oder der künstlichen Aufrechterhaltung unrentabler bzw. veralteter Wirtschaftszweige konzeptionell entgegengetreten.<sup>326</sup> Durch die jüngere Entwicklung der Entscheidungspraxis der Kommission und Europäischen Gerichte ist über die aufgezeigten Funktionen hinaus eine Diskussion über die Bedeutung des Beihilfenrechts im Bereich der Missbrauchsbekämpfung entstanden.<sup>327</sup>

Zusammenfassend bleibt daher festzuhalten, dass die verschiedenen positiven Effekte die Berechtigung des Beihilfenrechts mit Blick auf die mitgliedstaatliche Subventionstätigkeit erweitern. Wesentliches Kernanliegen des Beihilfenrechts, dies wird auch durch seine zuvor dargelegte Stellung im AEUV unterstrichen, bleibt jedoch die Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes, der frei von wettbewerbsbeschränkenden oder -verzerrenden Maßnahmen zu halten ist. Bei Zweifelsfragen in der Auslegung ist die binnenmarktrechtliche Zielrichtung folglich zu berücksichtigen und in der Rechtsanwendung Geltung zu verschaffen.

## 2. Beihilfenrechtliche Rechtsquellen

Die beihilfenrechtlichen Rechtsquellen<sup>328</sup> stammen sowohl aus dem Primär- und Sekundärrecht als auch aus dem sog. Soft Law der Kommission und weisen besonders wegen letzterem eine stetig steigende Zahl auf. Im Folgenden sollen zunächst die im Ausgangspunkt primärrechtlich verankerten Bestimmungen des

---

<sup>325</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 5; *Chari/Hofmann/Micheau*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 10; *Nicolaidis*, in: Hancker/Ottervanger/Slot, EU-State Aids, Rn. 2-020.

<sup>326</sup> So beispielhaft *Koenig/Hellstern*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 14 Rn. 2; *Forrester*, ec Tax Review 2018, 19 (24); v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 10.

<sup>327</sup> Siehe dazu im Überblick *Englisch*, DStR 2018, 2501; *Forrester*, ec Tax Review 2018, 19 (29 ff.); *Kokott*, ISR 2017, 395 (398 ff.).

<sup>328</sup> Einen Gesamtüberblick dazu liefert Europäische Kommission, Wettbewerbsregeln für staatliche Beihilfen, S. 3 ff. Bisher hat die Kommission keine aktualisierte Version dieser Aufstellung vorgenommen, sodass verschiedene Rechtsquellen nicht mehr aktuell sind. Allerdings sind der Umfang und die speziell reglementierten Bereiche weiterhin weitgehend vergleichbar. Mit Blick auf das Sekundärrecht siehe *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV S. 161 f.; Art. 108 AEUV S. 197.

Verbotstatbestandes (Art. 107 I AEUV) mit seinen Ausnahmen (Art. 107 II und III AEUV) illustriert und im Übrigen auch die zahlreichen Rechtsakte der Kommission in das primärrechtliche Grundschema eingeordnet werden.<sup>329</sup>

### a. Tatbestand der Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV

Art. 107 I AEUV enthält den beihilfenrechtlichen Tatbestand und sieht dabei vor, dass „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar [sind], soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“ Durch die Anordnung der Unvereinbarkeit mit dem europäischen Binnenmarkt als Rechtsfolge ist Abs. 1 nach allgemeiner Auffassung als Verbotstatbestand einzustufen, der folglich die Vergabe von Beihilfen grundsätzlich verbietet.<sup>330</sup> Die bereits erwähnten Ausnahmen und Rechtfertigungsmöglichkeiten, die von der Kommission umfassend geprüft werden und ggf. zur Genehmigung der Beihilfe führen, schränken dieses Verbot ein, sodass richtigerweise von einem präventiven Verbot mit Genehmigungsvorbehalt zu sprechen ist.<sup>331</sup> Aus dem Umstand folgt zudem, dass das Verbot nicht ipso iure eintritt, sondern vielmehr von einer Prüfung und darauffolgenden Entscheidung der Kommission abhängt. Folglich besteht für Art. 107 I AEUV keine unmittelbare

---

<sup>329</sup> Die Intention dieses Abschnittes ist es zunächst das Grundgerüst der beihilfenrechtlichen Normen und der Voraussetzungen des Tatbestandes darzulegen. Die umfassende Prüfung der einzelnen Voraussetzungen für steuerliche FuE-Anreize folgt unter D. Zur normenhierarchischen Einordnung der zahlreichen Soft Law Instrumente dient der nachfolgende Teil II.

<sup>330</sup> *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 5; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 8.

<sup>331</sup> So jedenfalls *Bär-Bouyssièrè*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 107 AEUV Rn. 3; *Koenig/Hellstern*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht, Band 4 (EnzEuR), § 14 Rn. 5; *Krumm*, Verfahrensrechtliche Aspekte steuerliche Beihilfen, in: Lang, DStJG 41 (2018), 561 (564 f.); *Kühling*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 4. Zum Teil wird das Beihilfenverbot auch als repressives Verbot mit Befreiungsvorbehalt verstanden. Siehe *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 5. Mit Blick auf die gängige mitgliedstaatliche Rechtspraxis Beihilfen zu gewähren und die zahlreichen Fallgruppen für Ausnahmen kann von einem repressiven Verbot richtigerweise nicht gesprochen werden. Vielmehr dient das grundsätzliche Verbot in Verbindung mit der Notifikationspflicht der Sicherstellung einer umfassenden Kontrolle durch die Kommission. Vergleiche dazu auch *Rosenberg*, Das beihilfenrechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren, S. 29.



Anwendbarkeit in den Mitgliedstaaten und vor dortigen Gerichten kann ein Verbot erst nach Entscheidung der Kommission geltend gemacht werden.<sup>332</sup>

Bevor jedoch die Rechtsfolge eingreifen kann, muss der Tatbestand des Art. 107 I AEUV erfüllt sein. Der Anwendungsbereich<sup>333</sup> des Beihilfenrechts umfasst dabei in sachlicher Hinsicht, abzüglich bestimmter Sonderregelungen für ausgewählte Wirtschaftszweige, alle Bereiche wirtschaftlicher Betätigungen von Unternehmen, in räumlicher Hinsicht jede Beihilfe von Mitgliedstaaten an Unternehmen, ggf. auch wenn diese außerhalb der EU ansässig sind und in zeitlicher Hinsicht jeden Mitgliedstaat ab dem Beitritt zur Gemeinschaft. Auf der Basis des zuvor zitierten Wortlautes prüft der EuGH in seiner Rechtsprechung den Beihilfenbegriff anhand folgender Merkmale: Begünstigung bestimmter Unternehmen, Staatlichkeit der Maßnahme, Geeignetheit der Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels und (drohende) Verfälschung des Wettbewerbs.<sup>334</sup>

Beim Tatbestand selbst ist insgesamt zu beachten, dass der Begriff der Beihilfe kein singulärer Rechtsbegriff ist, sondern sich vielmehr als Sammelbezeichnung aus den verschiedenen Tatbestandsvoraussetzungen zusammensetzt.<sup>335</sup> Diese weisen jeweils eine umfangreiche Kasuistik und ein zum Teil substantiellen Wandlungen unterliegendes Begriffsverständnis seitens der europäischen Gerichte und

---

<sup>332</sup> *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 8; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 8 mit Verweis auf die gefestigte Rechtsprechung der europäischen Gerichtsbarkeit. Diesbezüglich siehe EuGH v. 22.03.1977, Rs. C-78/76, Steinike & Weinling, ECLI:EU:C:1977:52 Rn. 8 ff. *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 43 weist allerdings zutreffend darauf hin, dass durch die unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 108 III 3 AEUV der Tatbestand des Art. 107 I AEUV zwangsläufig mitgeprüft werden muss.

<sup>333</sup> Zum Geltungsbereich insgesamt siehe *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 107 AEUV Rn. 5 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 6 f.; *Kühling*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 10, 12 ff.

<sup>334</sup> Siehe dazu EuGH v. 17.03.1993, Rs. C-72/91 u.a., *Sloman Neptun*, ECLI:EU:C:1993:97 Rn. 18; v. 19.12.2013, Rs. C-262/12, *Vent de Colère*, ECLI:EU:C:2013:851 Rn. 15. Im Folgenden werden zur Erhöhung der Übersichtlichkeit die Merkmale der Begünstigung und der bestimmten Unternehmen getrennt geprüft.

<sup>335</sup> *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 48 spricht hier vom „Oberbegriff“ der europäischen Beihilfe. Siehe auch *Kliemann*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 5.

der Kommission auf, sodass bereits durch die begriffliche Konzeption eine gewisse Dynamik angelegt ist.<sup>336</sup> Mit Blick auf den Beihilfenbegriff ist überdies zu berücksichtigen, dass er als eigenständiger Begriff des Europarechts anzusehen ist, der bei seinem Zuschnitt erheblich von mitgliedstaatlichen Rechtsauffassungen zur klassischen Subvention abweichen kann.<sup>337</sup> Der Tatbestand unterliegt zudem der vollen gerichtlichen Kontrolle durch die europäischen Gerichte<sup>338</sup> und bietet der Kommission bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale von Art. 107 I AEUV keinen Beurteilungsspielraum im eigentlichen Sinne<sup>339</sup>. Dennoch ist weithin anerkannt, dass der Beihilfenbegriff seitens der Kommission grundsätzlich extensiv ausgelegt wird<sup>340</sup> und zudem anhand objektiver Kriterien unter primärer Berücksichtigung der (wirtschaftlichen) Auswirkungen einer Maßnahme zu bestimmen ist<sup>341</sup>. Im Folgenden werden die einzelnen Merkmale des Tatbestandes als Grundlage der weiteren Erörterung kurz dargestellt.

---

<sup>336</sup> Vergleiche *Mederer*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Vor. Art. 107-109 AEUV Rn. 4; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 26.

<sup>337</sup> *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 57; *Koenig/Hellstern*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 14 Rn. 13.

<sup>338</sup> Siehe exemplarisch EuGH v. 22.12.2008, Rs. C-487/06 P, *British Aggregates*, ECLI:EU:C:2008:757 Rn. 111.

<sup>339</sup> Trotzdem erlässt die Kommission zum Tatbestand allgemein oder auch bezogen auf die Tatbestandserfüllung bestimmter Beihilfengruppen einschlägiges Soft Law. Bereits erwähnt wurde die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19.07.2016, ABl. EU 2016, C 262/1. Der damit verbundene extensive Prüfungsanspruch der Kommission erfuhr allerdings deutliche Kritik. Siehe dazu *Stöbener de Mora*, EuZW 2016, 685 (690 f.). Ein weiteres Beispiel für Soft Law der Kommission im Bereich des Tatbestandes ist u.a. die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Artikel 87 und 88 des EG-Vertrags auf staatliche Beihilfen in Form von Haftungsverpflichtungen und Bürgschaften v. 20.06.2008, ABl. EU 2008, C 155/10. Zur Reichweite der gerichtlichen Überprüfung siehe *Schroeder/Sild*, EuZW 2014, 12 (14 f.).

<sup>340</sup> Siehe dazu *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 49; *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 9; *Kliemann*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 6. Zuweilen bleibt allerdings unklar, ob dieser Befund der extensiven Auslegung lediglich wiedergegeben wird oder auch als richtig erachtet wird. Eindeutig hingegen v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 30, der auf die bei zu extensiver Auslegung möglicherweise gefährdete Handlungsfreiheit der Mitgliedstaaten hinweist.

<sup>341</sup> So u.a. durch den EuGH entschieden in EuGH v. 22.12.2008, Rs. C-487/06 P, *British Aggregates*, ECLI:EU:C:2008:757 Rn. 111; v. 19.03.2013, Rs. C-399/10 P u.a., *Bouygues*,

## aa. Begünstigung

Der Begriff der Begünstigung wird ausgehend von früher beihilfenrechtlicher Rechtsprechung des EuGH<sup>342</sup> sehr weitgehend verstanden und ist daher weiter zu fassen als der klassische Begriff einer Subvention, der stets einen direkten Zufluss von Mitteln beinhaltet.<sup>343</sup> Umfasst sind alle Regelungen, die Unternehmen einen wirtschaftlichen bzw. finanziellen Vorteil gewähren, indem die im Markt üblichen Konditionen zugunsten der Begünstigten nicht eingehalten werden. Umfasst ist damit auch jede Maßnahme, die eine grundsätzlich zu tragende Last vermindert oder aufhebt.<sup>344</sup> Daher sind neben direkten Zuschüssen in Form von Geldzahlungen auch Kapitalbeteiligungen, zinslose oder vergünstigte Kredite, entsprechende marktunübliche Mietverhältnisse, Schuldstundungen, staatliche Garantien, Steuererleichterungen<sup>345</sup>, ggf. steuerliche Sonderbelastungen<sup>346</sup>, Befreiung von Sozialabgaben, Sondertarife, Bereitstellungen von Gütern oder Dienstleistungen oder in bestimmten Fällen auch staatliches Unterlassen (z.B. Vollzugsverzicht) als tatbestandsmäßig anzusehen. Hierbei gilt, dass die subjektive Komponente bei den Mitgliedstaaten keine Beachtung findet, sondern ausschließlich die wirtschaftlichen Folgen bei der rechtlichen Bewertung herangezogen werden.

---

ECLI:EU:C:2013:175 Rn. 102; v. 30.11.2016, Rs. C-486/15 P, France Télécom, ECLI:EU:C:2016:912 Rn. 87.

<sup>342</sup> EuGH v. 23.02.1961, Rs. 30/59, Steenkolenmijnen, ECLI:EU:C:1961:2 S. 43.

<sup>343</sup> Siehe dazu exemplarisch EuGH v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 77.

<sup>344</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 10; *Kliemann*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 7, 9 f.; *Koenig/Hellstern*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 14 Rn. 15 f.; *Kühling*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 28 ff.

<sup>345</sup> Zu möglichen steuerlichen Begünstigungen siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.12; *Luja*, ec Tax Review 2016, 312 (313 f.); *Schnitger*, IStR 2017, 421 (422 f.) und bezüglich Besonderheiten bei indirekten Steuern siehe *Englisch*, ec Tax Review 2013, 9.

<sup>346</sup> Siehe dazu grundlegend *Englisch*, StuW 2012, 318 (319); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.14.

## bb. Staatlich oder aus staatlichen Mitteln

Beim Merkmal der Staatlichkeit der Mittelherkunft ist trotz des eindeutigen Wortlautes („oder“) zu beachten, dass nach gefestigter Rechtsprechung der europäischen Gerichte die Begünstigung sowohl staatlich veranlasst sein muss als auch aus staatlichen Mitteln zu stammen hat.<sup>347</sup> Richtigerweise müsste der Wortlaut daher eigentlich „staatlich und aus staatlichen Mitteln“ lauten. Inhaltlich erfordert das erste Merkmal „staatlich“, dass die Begünstigung vom Mitgliedstaat normativ begründet worden und durch wesentlichen Einfluss bei der Initiierung auf ihn zurückzuführen ist.<sup>348</sup> Bei der Frage der Zurechnung muss folglich ein gewisser Kausalzusammenhang gegeben sein. Als staatliche Stelle kommen jegliche Träger öffentlicher Gewalt in dem jeweiligen Mitgliedstaat unabhängig von ihrer Einordnung ins staatliche Gefüge<sup>349</sup> in Betracht, solange sie dem Gesamtstaat zugerechnet werden können. Ausgeschlossen werden durch dieses Merkmal lediglich sog. Unionsbeihilfen, bei denen seitens der EU selbst Fördermaßnahmen vergeben werden.

Das zweite Merkmal, die „Staatlichkeit der Mittel“, ist in vielen beihilfenrechtlichen Konstellationen überaus umstritten.<sup>350</sup> Unstreitig umfasst sind alle Maßnahmen, die zu einem direkten Mittelabfluss im Staatshaushalt führen oder einen

---

<sup>347</sup> So u.a. EuGH v. 13.03.2001, Rs. C-379/98, PreussenElektra, ECLI:EU:C:2001:160 Rn. 58; v. 16.05.2002, Rs. C-482/99, Frankreich/Kommission, ECLI:EU:C:2002:294 Rn. 24; v. 19.12.2013, Rs. C-262/12, Vent de Colère, ECLI:EU:C:2013:851 Rn. 16. Hintergrund dieser Rechtsprechung ist, dass sowohl eine tatbestandliche Erfassung der direkten als auch indirekten staatlichen Maßnahmen gegeben ist und dadurch nicht zugleich die staatliche Herkunft der Mittel in Frage gestellt werden soll. Siehe dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.35; *Segura-Catalán*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 17 f.

<sup>348</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 107 AEUV Rn. 12; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 29; *Koenig/Hellstern*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 14 Rn. 34; *Koenig/Förttsch* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 60 ff.; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 34 ff.

<sup>349</sup> Bezogen auf die Bundesrepublik Deutschland bedeutet dies, dass Begünstigungen vom Bund, Ländern, Kommunen aber auch sonstigen juristischen Personen des Öffentlichen Rechts wie Körperschaften, Stiftungen und Anstalten gegeben sein können.

<sup>350</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 107 AEUV Rn. 12; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 30 f.; *Koenig/Hellstern*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 14 Rn. 33; *Koenig/Förttsch* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 65 ff.;

Verzicht auf Einnahmen darstellen. Dies ist z.B. bei klassischen Geldsubventionen oder auch Steuererleichterungen<sup>351</sup> der Fall. Deutlich kontroverser<sup>352</sup> ist die Frage, inwieweit Mittel auch als staatlich angesehen werden können, wenn nicht direkt der staatliche Haushalt betroffen ist, sondern die finanzielle Belastung primär bei Privatrechtssubjekten eintritt. Ausgehend von der zunächst noch sehr restriktiven Rechtsprechung des EuGH ist mittlerweile anerkannt, dass im Fall einer konkreten Einflussnahme durch den Mitgliedstaat die Staatlichkeit im Einzelfall ebenfalls bejaht werden kann.<sup>353</sup> Entschieden wurde dies bei Maßnahmen von gesellschaftsrechtlich kontrollierten Unternehmen und folglich zumindest mittelbarer finanzieller Belastung. Weiter umstritten ist, ob die Ausübung von staatlicher Kontrolle auch ausreichend ist, wenn konkreter Einfluss auf die Maßnahme ausgeübt wird, ohne dass irgendein Mittelabfluss gegeben ist.<sup>354</sup>

### cc. Bestimmte Unternehmen

Bei der Prüfung der Begünstigung bestimmter Unternehmen (Selektivität) ist eine zweischrittige Prüfung vorzunehmen, bei der erstens zu bestimmen ist, ob ein

---

v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 33.

<sup>351</sup> Siehe beispielhaft EuGH v. 17.11.2009, Rs. C-169/08, Regione Sardegna, ECLI:EU:C:2009:709 Rn. 57. Dazu im Detail *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 148 f.

<sup>352</sup> Auf deutscher Ebene waren an dieser Stelle vor allem Fördersysteme für erneuerbare Energien im Fokus. Das bereits angeführte Urteil des EuGH in der Rs. PreussenElektra kann hierbei als Ausgangspunkt angesehen werden. Auch verschiedene Fassungen des EEG-Fördermechanismus waren bezüglich dieses Merkmals Gegenstand beihilfenrechtlicher Diskussionen. Siehe dazu u.a. *Germelmann*, EWS 2013, 161; *Schroeder*, EuZW 2015, 207.

<sup>353</sup> Siehe dazu explizit EuGH v. 16.05.2002, Rs. C-482/99, Stardust Marine, ECLI:EU:C:2002:294 Rn. 37 f.; *Koenig/Förtsch* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 65; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 148.

<sup>354</sup> Hierbei wird insbesondere seitens der Kommission und Teilen der Literatur ein Mittelabfluss nicht als notwendig angesehen. Siehe dazu Eröffnungsbeschluss der Kommission v. 18.12.2013, Staatliche Beihilfe SA.33995 2013/C, ABl. EU 2014 C 37/7. Im Überblick siehe *Müller-Terpitz/Ouertani*, EuWZ 2016, 536. Dem angeschlossen hat sich auch das Gericht Erster Instanz in EuG v. 10.05.2016, Rs. T-47/15, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:T:2016:281. Allerdings teilt der EuGH diese Ansicht nicht und hat das Urteil durch EuGH v. 28.03.2019, Rs. C-405/16 P, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2019:268 Rn. 48 ff. wieder aufgehoben.

Unternehmen im beihilfenrechtlichen Sinne vorliegt und zweitens ob der wirtschaftliche Vorteil selektiv auf bestimmte Unternehmen zugeschnitten ist.<sup>355</sup>

Der Unternehmensbegriff im Sinne des Art. 107 I AEUV, der wiederum genuin europarechtlich zu verstehen ist und im übrigen Wettbewerbsrecht identisch definiert wird, umfasst jede auf einem Markt wirtschaftlich tätige Einheit, unabhängig von Rechtsform, Finanzierungsweise oder konkreter Gewinnsituation.<sup>356</sup> Dieses Verständnis wird als sog. funktionaler Unternehmensbegriff bezeichnet, der durch die Erfassung von wirtschaftlichen Einheiten auch Konzerne als ein Unternehmen iSd. Beihilfenrechts einstuft. Neben Unternehmen sind von diesem Merkmal auch eigenständige Produktionszweige erfasst, zu denen ganze Wirtschaftsbranchen wie die Automobilindustrie oder die Gastronomie gezählt werden.

In den meisten Fällen ist jedoch die zweite Frage der Selektivität weitaus diffiziler zu bestimmen. Im Ausgangspunkt wird durch die Rechtsprechung des EuGH eine Maßnahme als selektiv angesehen, wenn durch sie bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, mit denen diese sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen Situation befinden, begünstigt werden.<sup>357</sup> Nicht davon erfasst werden sollen allgemeine Maßnahmen der Wirtschaftsförderung<sup>358</sup>, sondern nur solche, die mit Blick auf ihre wirtschaftlichen Auswirkungen ausgewählte Unternehmen begünstigend behandeln. Erfolgt eine

---

<sup>355</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 107 AEUV Rn. 13; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 27 ff.; *Koenig/Förtsch* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 73 ff.; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 154 ff., 161 ff.; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 38 ff.

<sup>356</sup> Ständige Rechtsprechung im Wettbewerbsrecht seit EuGH v. 23.04.1991, Rs. C-41/90, Höfner und Elser, ECLI:EU:C1991:161 Rn. 21. Überdies darf die wirtschaftlich tätige Einheit als Negativmerkmale weder bloß Verbraucher oder Arbeitnehmer sein. Im Einzelfall kann es bei der Prüfung dieses Merkmals zu rein tatsächlich schwierigen Abgrenzungen kommen. Siehe dazu EuGH v. 27.06.2017, Rs. C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías*, ECLI:EU:C:2017:496 Rn. 41 ff.; v. 25.07.2018, Rs. C-128/16 P, *Kommission/Spanien*, ECLI:EU:C:2018:591 Rn. 42 ff.

<sup>357</sup> Siehe dazu und im Folgenden EuGH v. 08.11.2001, Rs. C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598 Rn. 41; v. 29.04.2004, Rs. C-308/01, *GIL Insurance*, ECLI:EU:C:2004:252 Rn.68; v. 28.07.2011, Rs. C-403/10 P, *Mediaset*, ECLI:EU:C:2011:533 Rn. 36; v. 14.01.2015, Rs. C-518/13, *Eventech*, ECLI:EU:C:2015:5 Rn. 55; v. 04.06.2015, Rs. C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, ECLI:EU:C:2015:354 Rn. 74; v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., *World Duty Free, Banco Santander, Santusa*, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 54.

<sup>358</sup> Siehe dazu konkret bspw. EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., *World Duty Free, Banco Santander, Santusa*, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 67.

Differenzierung bereits durch den Wortlaut der begünstigenden Norm ist eine de-jure-Selektivität gegeben, während bei einer rein tatsächlichen selektiven Wirkung von de-facto-Selektivität gesprochen wird.<sup>359</sup> Als weitere Kategorie ist die regionale Selektivität zu benennen, bei der eine Förderung rechtlich oder tatsächlich ausschließlich aufgrund der Niederlassung in einem bestimmten Landesteil des Mitgliedstaates erfolgt.<sup>360</sup>

In besonderem Maße problematisch ist die Selektivitätsprüfung im Steuerrecht, die seit der Veröffentlichung der Kommissionsmitteilung über Beihilfenvorschriften im Bereich der direkten Steuern idR. dreistufig vorgenommen wird.<sup>361</sup> Für die Zwecke der vorliegenden Arbeit wird ebenfalls der dreischrittige Aufbau zugrunde gelegt und bei der Auslegung der Prüfungsschritte wegen der Untersuchungsfrage der Konformität von FuE-Steueranreizen primär auf die Anwendungspraxis der Kommission und europäischen Gerichte eingegangen.<sup>362</sup> Bei dieser Prüfung ist zunächst ein sog. Referenzrahmen zu bestimmen, der festlegt, welcher Standard als steuerlicher Normalzustand innerhalb der spezifischen Steuerart anzusehen ist. Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die in Frage stehende

---

<sup>359</sup> Siehe zu den Begrifflichkeiten grundsätzlich *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 105; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.26, n.n.v.; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 141; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 13-095 ff.

<sup>360</sup> Siehe dazu im Überblick *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 79; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.20; *Koenig/Förtsch*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 84 f.

<sup>361</sup> Siehe dazu Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10.12.1998, ABl. C 384/3 und die entsprechende Rezeption der Prüfungspunkte in der Rechtsprechung EuGH v. 08.11.2001, Rs. C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598; v. 08.09.2011, Rs. C-279/08 P, *Dutch NOx*, ECLI:EU:C:2011:551. Siehe dazu und im Folgenden zudem *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.16 ff.; *Koenig/Förtsch*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 81 ff. Mittlerweile wurde die genannte Mitteilung zurückgenommen, der dreistufige Prüfungsaufbau wird jedoch auch vom EuGH weiterhin in ständiger Rechtsprechung angewandt.

<sup>362</sup> Eine umfassende Erörterung des Prüfungssystems an sich und darüber hinausgehender Initiativen zur Veränderung der Prüfung findet mit Blick auf den Untersuchungsgegenstand der Arbeit nicht statt. Zu Vorschlägen zur Veränderung der Selektivitätsprüfung siehe beispielhaft *Balbinot*, FR 2018, 729 (735 ff.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.28 ff., n.n.v.; *Ellenrieder*, IStR 2018, 480; GA Øe v. 19.09.2018, Rs. C-374/17, *A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:741; *Jaeger*, in: Säcker, MÜKoEU WettbR Band 5, Teil 7. Rn. 77 ff.; *Kokott*, Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfenbegriff in: Lang, DStJG 41 (2018), 535 (538 f.).

Begünstigung von diesem Referenzrahmen abweicht und dadurch in vergleichbarer Lage befindliche Unternehmen unterschiedlich behandelt werden. Sofern eine Abweichung gegeben ist, kann allerdings abschließend eine Rechtfertigung<sup>363</sup> aus dem jeweiligen Steuersystem immanenten Gründen in Betracht kommen, sodass eine Selektivität dann im Einzelfall nicht gegeben ist. Innerhalb der Prüfung liegen die Probleme insbesondere bei der Bestimmung der Kriterien des Referenzrahmens und der Feststellung der Abweichung zugunsten bestimmter Unternehmen.

## dd. Wettbewerbsverfälschung

Der Wortlaut des Art. 107 I AEUV sieht überdies vor, dass durch die Begünstigung eine Wettbewerbsverfälschung eintritt oder deren Eintritt zumindest droht. Bereits aus der Formulierung, die einen potentiellen Verstoß auf ggf. erst zukünftig entstehenden Märkten umfasst, wird deutlich, dass die Anforderungen dieses Merkmals nicht zu hoch einzustufen sind.<sup>364</sup> Dies spiegelt sich in der Rechtsprechung der europäischen Gerichte bis heute wieder, wenngleich die Anwendung des *more economic approach* im Zuge des SAAP zu einer zumindest graduellen Intensivierung der Prüfung geführt hat. Relevant ist vor allem, dass die Kommission bei ihren Einzelfallentscheidungen keinen Nachweis der Wettbewerbsverzerrung zu erbringen braucht, sondern die Darlegung von Anhaltspunkten ausreichend ist.<sup>365</sup> Zugleich ist es nicht erforderlich, dass eine Spürbarkeitsschwelle überschritten wird.<sup>366</sup> Grundsätzlich kann eine Wettbewerbsverfälschung dann angenommen werden, wenn durch den wirtschaftlichen Vorteil das begünstigte Unternehmen eine verbesserte Marktposition im Vergleich zu seinen

---

<sup>363</sup> Der Begriff der Rechtfertigung ist hier nicht technisch iSd. der Art. 107 II und III AEUV zu verstehen, sondern als Untergliederung des tatbestandlichen Prüfungspunktes „bestimmte Unternehmen“, der hier zum Ausschluss einer tatbestandlichen Beihilfe insgesamt führen kann. Siehe dazu anschaulich und im Detail *Buendia Sierra*, EStAL 2018, 85 (87 ff.).

<sup>364</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 32 ff.; *Heidenhain*, in: Heidenhain, European State Aid Law, § 4 Rn. 70 ff.; *Kliemann/Mederer*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 56 ff.; *Koenig/Förtsch* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 101 ff.

<sup>365</sup> So EuGH v. 15.12.2005, Rs. C-148/04, *Unicredito Italiano*, ECLI:EU:C:2005:774 Rn. 54.

<sup>366</sup> Siehe EuGH v. 21.03.1990, Rs. C-142/87, *Kommission/Belgien*, ECLI:EU:C:1990:125 Rn. 43; v. 24.07.2003, Rs. C-280/00, *Altmark Trans*, ECLI:EU:C:2003:415 Rn. 81.



Konkurrenten erhält. Voraussetzung für diesen Umstand ist dabei stets, dass zwischen den Unternehmen ein tatsächliches Wettbewerbsverhältnis auf einem gemeinsamen Markt besteht, welcher im Wege der Marktabgrenzung<sup>367</sup> in sachlicher und räumlicher Hinsicht zu bestimmen ist. Insgesamt ist zu beachten, dass bei Erfüllung der ersten drei Beihilfenvoraussetzungen die staatliche Maßnahme nur in sehr wenigen Fällen nicht zwangsläufig zu einer Verzerrung auf dem wirtschaftlichen Markt führt und folglich von einer gewissen Indikation gesprochen werden kann.<sup>368</sup>

## ee. Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels

Wie bereits das Merkmal zuvor, wird seitens der europäischen Gerichte bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale die Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels in vielen Fällen nicht umfassend geprüft, sondern mit der Wettbewerbsverfälschung gemeinsam behandelt und kann sich im Einzelfall auf den Nachweis der Eignung zur Beeinträchtigung beschränken.<sup>369</sup> Eine Handelsbeeinträchtigung auf dem Güter- und Dienstleistungsmarkt ist dabei anzunehmen, wenn eine wettbewerbsverfälschende Begünstigung bestimmter Unternehmen dazu führt, dass diesen die wirtschaftliche Situation erleichtert oder kehrseitig den Konkurrenten erschwert wird.<sup>370</sup> Die rechtlichen Hürden sind hierbei

---

<sup>367</sup> Inhaltlich vollzieht sich diese Bestimmung auf die gleiche Weise wie im Europäischen Kartellrecht im Rahmen von Art. 101 und 102 AEUV. Für die Bestimmung in sachlicher Hinsicht bedeutet dies vor allem die Anwendung des Bedarfsmarktkonzepts, wonach die Austauschbarkeit von Gütern und Dienstleistungen aus der Sicht des Nachfragers bewertet wird. Im Überblick dazu *Koenig/Förtisch* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 107. Zu den kartellrechtlichen Details siehe statt aller *Füller*, in: Bornkamm/Montag/Säcker, MüKoEU WettbR Band 1, Einleitung Rn. 1040 ff.

<sup>368</sup> Vergleiche *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 32. Speziell zum Steuerrecht siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.42; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 209.

<sup>369</sup> Siehe dazu exemplarisch EuGH v. 15.12.2005, Rs. C-148/04, Unicredito Italiano, ECLI:EU:C:2005:774 Rn. 54; v. 05.03.2015, Rs. C-667/13, Banco Privado, ECLI:EU:C:2015:151 Rn. 46. Besonders im Zuge der Globalisierung und der verstärkten Internationalisierung nahezu aller Märkte verliert dieses Tatbestandsmerkmal an Bedeutung. Siehe *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 39; *Kliemann/Mederer*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 57; *Luja*, ec Tax Review, 2016, 312 (315).

<sup>370</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 93 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 38; *Koenig/Förtisch* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 109 ff.; *Segura-Catalán*, in: v. d.

sehr niedrig anzusetzen, da zum einen bereits die potentielle Abweichung der Marktentwicklung genügt und auch geringfügige Beihilfen ausreichend sind.<sup>371</sup> Zugleich werden positive Effekte der Maßnahme nicht gegengerechnet.<sup>372</sup> Für das zusätzliche Erfordernis der Zwischenstaatlichkeitsklausel muss der Handel zwischen den Mitgliedstaaten betroffen sein, was sowohl in Fällen von exportierenden Unternehmen als auch bei ausschließlich innerstaatlich tätigen, aber im Wettbewerb zu anderen Unternehmen in der EU stehenden, Begünstigten zu bejahen ist.<sup>373</sup> Im Ergebnis fallen bei diesem Merkmal lediglich Unternehmen heraus, die ausschließlich im lokalen oder regionalen Bereich agieren und Betätigungen wie den Betrieb von Lokalzeitungen, Krankenhäusern oder Freizeitbädern vornehmen.

## **ff. Tatbestandlicher Ausschluss**

Vor allem mit Blick auf die geringen rechtlichen Anforderungen, die bei den letzten beiden Tatbestandsmerkmalen des Art. 107 I AEUV gestellt werden, ist der beihilfenrechtliche Tatbestand auch bei betragsmäßig sehr geringen Beihilfen vielfach verwirklicht und ein für alle Beteiligten aufwendiges Verfahren würde in Gang gesetzt, obwohl die Wettbewerbsverfälschung bzw. Handelsbeeinträchtigung im Ergebnis nur sehr marginal ausfällt. Vor diesem Hintergrund und mit Blick auf die eigene effiziente Ressourcenverwendung hat die Kommission die sog. De-minimis-Verordnung<sup>374</sup> (De-minimis-VO) erlassen, die geringfügige Beihilfen trotz Erfüllung aller Merkmale vom Tatbestand des Art. 107 I

---

Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 64 f.; v. Wallenberg/Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 74 ff.

<sup>371</sup> EuGH v. 17.09.1980, Rs. 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209 Rn. 11; v. 19.09.2000, Rs. C-156/98, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2000:467 Rn. 32 f.; v. 22.11.2001, Rs. C-53/00, Ferring, ECLI:EU:C:2001:627 Rn. 21; v. 15.12.2005, Rs. C-148/04, Unicredito Italiano, ECLI:EU:C:2005:774 Rn. 54 f.; v. 14.01.2015, Rs. C-518/13, Eventech, ECLI:EU:C:2015:5 Rn. 68.

<sup>372</sup> Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 38.

<sup>373</sup> EuGH v. 07.03.2002, Rs. C-310/99, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2002:143 Rn. 84; v. 15.12.2005, Rs. C-148/04, Unicredito Italiano, ECLI:EU:C:2005:774 Rn. 58; v. 14.01.2015, Rs. C-518/13, Eventech, ECLI:EU:C:2015:5 Rn. 67; v. 27.06.2017, Rs. C-74/16, Congregación de Escuelas Pías, ECLI:EU:C:2017:496 Rn. 79.

<sup>374</sup> Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen v. 18.12.2013, ABl. EU 2013 L 352/1.

AEUV ausnimmt.<sup>375</sup> Dies führt durch das Entfallen der Notifikationspflicht gem. Art. 108 III 3 AEUV zu einer Verfahrensvereinfachung, die wegen fehlender direkter Sanktion bei Nichtbefolgung nicht durch die für die Mitgliedstaaten gem. Art. 6 I De-minimis-VO zu befolgenden Prüfungs- und Informationspflichten wieder aufgewogen wird. Anwendbar ist die De-minimis-VO grundsätzlich für alle begünstigten Unternehmen, wobei für die Landwirtschaft<sup>376</sup>, Fischerei<sup>377</sup> und Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse<sup>378</sup> spezielle De-minimis-Verordnungen bestehen. Geregelt ist der Tatbestandsausschluss in Art. 3 I De-minimis-VO und wird an die Voraussetzung des Abs. 2 geknüpft, dem zufolge einem einzigen Unternehmen über den Betrachtungszeitraum von drei Jahren durch die konkrete Beihilfe nicht mehr als 200.000 Euro zugewandt werden darf. Zu beachten ist hierbei insbesondere, dass bei Unternehmen in Konzernstrukturen eine Addition der Beträge erfolgt und bei der Gewährung stets das Beihilfenvolumen der vorangegangenen Betrachtungszeiträume hinzuge-rechnet werden muss. Die Mitgliedstaaten trifft an dieser Stelle die Prüfungslast und Entscheidungskompetenz, die wegen der komplexen Fragestellung mit gewissen Risiken verbunden sind. Geht der Mitgliedstaat zu Unrecht davon aus, dass eine De-minimis-Beihilfe gegeben ist, verstößt er gegen die Notifikationspflicht aus Art. 108 III 3 AEUV und das Verfahren für nicht angemeldete Beihilfen<sup>379</sup> greift. Im Ergebnis vermag die De-minimis-VO jedoch zahlreiche Bagatellfälle von der Belastung des beihilfenrechtlichen Verfahrens zu befreien und den Mitgliedstaaten grundsätzlich mehr Handlungsfreiheit zu gewährleisten.

---

<sup>375</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 35 ff.; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 80 ff. Nicht einheitlich beantwortet wird dabei die Frage, ob bei Vorliegen einer De-minimis-Beihilfe das Merkmal der Wettbewerbsverfälschung, der Handelsbeeinträchtigung oder beide Merkmale nicht erfüllt sind.

<sup>376</sup> Verordnung (EU) Nr. 1408/2013 über die Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen im Agrar-sektor v. 18.12.2013, ABl. EU 2013 L 352/9.

<sup>377</sup> Verordnung (EU) Nr. 717/2014 über die Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen im Fischerei und Aquakultursektor v. 27.06.2014, ABl. EU 2014 L 190/45.

<sup>378</sup> Verordnung (EU) Nr. 360/2012 über die Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen v. 25.04.2012, ABl. EU 2012 L 114/8.

<sup>379</sup> Siehe dazu unter C. I. 3. b.

## **b. Vereinbarkeit tatbestandlicher Beihilfen mit dem Binnenmarkt**

Aus der beihilfenrechtlichen Tatbestandlichkeit einer staatlichen Maßnahme ergibt sich nicht zwangsläufig, dass diese mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist und nicht durchgeführt werden darf. Eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt kann sich grundsätzlich ergeben, wenn die Beihilfe in Übereinstimmung mit der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung erlassen worden ist oder sie wegen Vereinbarkeit mit einem Ausnahmetatbestand gem. Art. 107 II oder III AEUV von der Kommission genehmigt wird.

### **aa. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung**

Die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung<sup>380</sup> (AGVO) ist als Verordnung gem. Art. 288 II AEUV mit unmittelbarer Wirkung gegenüber den Mitgliedstaaten anwendbar. Sie sieht gem. Art. 3 AGVO vor, dass Beihilfen unter bestimmten Voraussetzungen „im Sinne des Artikels 107 Absatz 2 oder 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar“ sind.<sup>381</sup> Dadurch, dass die Kommission durch die AGVO ihr Ermessen normativ zugrunde legt und bestimmte Beihilfen dadurch per se als genehmigt angesehen werden, sollen nicht nur Ressourcen bei der Kommission gespart werden, sondern für die Mitgliedstaaten soll sich, wie bei Mitteilungen und Leitlinien und der De-minimis-VO, eine Verfahrenserleichterung und Erhöhung der Transparenz einstellen. Trotz dieser Parallelen wird aus dem Wortlaut des Art. 3 AGVO deutlich, dass durch die AGVO kein Tatbestandsausschluss wie bei den De-minimis-Beihilfen gegeben ist, sondern vielmehr die gleiche Wirkung wie bei den Ausnahmetatbeständen in Form der Vereinbarerklärung mit dem Binnenmarkt eintritt. Allerdings sieht Art. 3 AGVO auch vor, dass bei Erfüllung der Voraussetzungen von vornherein und ohne die

---

<sup>380</sup> Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 17.06.2014, ABl. EU 2014 L 187/1.

<sup>381</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Erwägungsgründe VO 651/2014 Rn. 1 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 65 f.; *Koenig/Hellstern*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 14 Rn. 68 ff.; *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körber, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 4 AGVO Rn. 3; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 194.

bei Art. 107 II und III AEUV erforderliche Prüfung der Kommission eine Notifikation gem. Art. 108 III 3 AEUV nicht erforderlich ist, obwohl tatbestandlich eine Beihilfe gegeben ist.<sup>382</sup> Im Ergebnis sind die Folgen einer Freistellung weitergehend als die Genehmigungswirkung der Ausnahmen, sodass aus Sicht der Mitgliedstaaten die Rechtsfolge der AGVO erstrebenswerter ist. Im Rahmen der beihilfenrechtlichen Prüfung in Teil D. ist daher die AGVO vor den Art. 107 II und III AEUV zu prüfen.<sup>383</sup>

Der Anwendungsbereich der AGVO erstreckt sich gem. Art. 1 Nr. 1 AGVO auf verschiedene Gruppen von Beihilfen, zu denen u.a. Regionalbeihilfen, Beihilfen für KMU und den Breitbandausbau, Umweltschutzbeihilfen und auch Beihilfen zur Förderung von FuE gehören. Auffällig dabei ist, dass für diese zumeist horizontalen Beihilfen häufig ebenfalls Leitlinien für die Auslegung des Art. 107 III AEUV veröffentlicht worden sind und somit auf einzelne Beihilfen beide Instrumente parallel Anwendung finden.<sup>384</sup> Der grundsätzlich weite Anwendungsbereich wird nur durch die Ausnahmen in den Art. 1 Nr. 2 bis Nr. 5 AGVO eingeschränkt, zu denen wegen des Vorliegens von Spezialregelungen u.a. Beihilfen für die Landwirtschaft und Fischereiwirtschaft zählen. Darüber hinaus ist die AGVO zweigeteilt aufgebaut. Zunächst müssen unabhängig von der konkreten Beihilfengruppe verschiedene materielle Voraussetzungen erfüllt sein. Gem. Art. 5 Nr. 1 AGVO muss die Beihilfe mit Blick auf die Intensität der Förderung transparent sein, d.h. ihre Subventionswirkung muss sich eindeutig und präzise berechnen lassen. Gem. Art. 5 Nr. 2 AGVO wird dabei für verschiedene Formen der Begünstigung eine Transparenzvermutung aufgestellt. Darüber hinaus muss die Beihilfe gem. Art. 6 AGVO einen tatsächlichen Anreizeffekt aufweisen, sodass Beihilfen, die lediglich zu sog. Mitnahmeeffekten führen, nicht erfasst werden. Im zweiten Schritt sind abhängig von der vorliegenden Beihilfengruppe weitere spezifische Freistellungsbedingungen zu untersuchen. Zum einen dürfen gem. Art. 4 AGVO je nach Beihilfengruppe variierende Schwellenwerte

---

<sup>382</sup> Allerdings muss der Mitgliedstaat im Einzelfall jeweils gem. Art 9 AGVO der Kommission die relevanten Grundparameter der Beihilfe übermitteln, die auch im Amtsblatt der EU veröffentlicht werden.

<sup>383</sup> So auch v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV NL Juli 2017, Rn. 194. Folglich ist hierbei die vorrangige Prüfung von Sekundär- vor Primärrecht vorzunehmen.

<sup>384</sup> Auf diesen Aspekt hinweisend v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 107 AEUV Juli 2017, Rn. 194.

für Investitionsvolumina, die sich nach den Art. 7 und Art. 8 AGVO berechnen, nicht überschritten werden. Zum anderen sind in den Art. 13 ff. AGVO für jede in Art. 1 AGVO aufgezählte Beihilfengruppe weitere Detailregelungen vorhanden, die freigestellte Beihilfen zu erfüllen haben. Die spezifischen Voraussetzungen für FuE-Beihilfen (Art. 25 bis Art. 30 AGVO) werden mit Blick auf die in Frage stehenden Steueranreize für forschende Unternehmen ausführlich in Kapitel D. untersucht.

## **bb. Ausnahmetatbestände**

Neben der AGVO kann sich die Vereinbarkeit einer Beihilfe aus den primärrechtlichen Ausnahmen des Art. 107 AEUV ergeben. In ihrer Grundkonzeption unterscheiden sich die beiden Ausnahmetatbestände dahingehend, dass in den Fällen des Abs. 2 für eine Ausnahme keine umfassende Abwägung („sind“) zwischen den mit der Beihilfe verfolgten positiven und negativen Folgen für den Wettbewerb vorzunehmen und ein Vorliegen der Ausnahmevoraussetzungen ausreichend ist. Bei Abs. 3 („können“) hat hingegen stets eine entsprechende Abwägung zu erfolgen. Folglich spricht man bei Abs. 2 von sog. Legalausnahmen und bei Abs. 3 von Ermessensausnahmen<sup>385</sup>, bei denen der Kommission seitens der europäischen Gerichte ein weiter Ermessensspielraum zugebilligt wird<sup>386</sup> und diese folglich ihre gerichtliche Überprüfung auf die Grundzüge des Verfahrens, der Begründung und der Validität der inhaltlichen Annahmen an sich beschränken.<sup>387</sup> Allerdings findet der Spielraum der Kommission auch bei

---

<sup>385</sup> Die Bezeichnung erfolgt u.a. bei *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 107 AEUV Rn. 34, 38; *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 115, 121.

<sup>386</sup> Siehe exemplarisch EuGH v. 17.09.1980, Rs. 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209 Rn. 24; v. 15.12.2005, Rs. C-66/02, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2005:768 Rn. 135. Wichtig zu beachten ist, dass der EuGH und das EuG, anders als die deutsche Verwaltungsrechtsdogmatik, den Begriff des Ermessens nicht ausschließlich auf die Rechtsfolgen beschränkt, sondern auch auslegungsfähige Tatbestandsmerkmale erfasst und somit im folgenden Kontext Ermessen insgesamt als „Entscheidungsspielraum“ im Rahmen der Normanwendung verstanden werden kann. Siehe dazu *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 49 mit Verweis auf EuGH v. 10.10.1985, Rs. C-183/84, Söhnlein Rheingold, ECLI:EU:C:1985:402 Rn. 23 f.

<sup>387</sup> Siehe dazu EuGH v. 29.04.2004, Rs. C-372/97, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2004:234 Rn. 83.

der Einräumung von Ermessen seine Grenzen im geltenden Primär- und Sekundärrecht der EU und den anerkannten Rechtsgrundsätzen der Gemeinschaft.<sup>388</sup>

### **(1). Art. 107 II AEUV**

Im Rahmen der Legalausnahmen<sup>389</sup> sind in den lit. a bis lit. c abschließend drei Fallgruppen genannt, bei denen eine Ausnahme einschlägig ist. Lit. a erfasst dabei Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher z.B. im Bereich der Wärme- oder Lebensmittelversorgung oder Kleidungsausstattung, lit. b solche, die Schäden kompensieren sollen, die durch Naturkatastrophen oder vergleichbare außergewöhnliche Ereignissen wie Kriege oder Unfälle größeren Ausmaßes verursacht wurden und lit. c solche Begünstigungen, die als wirtschaftliche Fördermaßnahme in Gebieten der ehemaligen DDR einen Ausgleich für Nachteile als Folge der deutschen Teilung darstellen. Insgesamt besitzt die Kommission hier nur bei der Auslegung der tatbestandlichen Merkmale einen Beurteilungsspielraum. Allerdings ist der jeweilige Anwendungsbereich sehr begrenzt, sodass praktisch nur wenige Beihilfen hierüber für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden.<sup>390</sup>

### **(2). Art. 107 III AEUV**

Deutlich bedeutsamer sind die Ermessensausnahmen gem. Art. 107 III AEUV.<sup>391</sup> Gem. lit. a können Beihilfen gerechtfertigt sein, wenn sie der regionalen Wirtschaftsförderung von Gebieten dienen, die mit Blick auf den Lebensstandard und die wirtschaftliche Gesamtsituation als strukturschwach einzustufen sind. Die Rechtfertigungsmöglichkeit gem. lit. b ist zweigeteilt und offen formuliert. Zum

---

<sup>388</sup> Siehe dazu *Schweda*, in: Heidenhain, *European State Aid Law*, § 14 Rn. 3.

<sup>389</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, *EU-Kommentar*, Art. 107 AEUV Rn. 34 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, Art. 107 AEUV Rn. 42 ff.; *Heidenhain*, in: Heidenhain, *European State Aid Law*, § 10 Rn. 1 ff.; *Kühling* in: Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 107 AEUV Rn. 115 ff.

<sup>390</sup> Siehe *Kühling*, in: Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 107 AEUV Rn. 115; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der EU*, Art. 107 AEUV NL Juli 2016, Rn. 138.

<sup>391</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, Art. 107 AEUV Rn. 47 ff.; *Heithecker*, in: Birnstiel/Heinrich/Bungenberg, *Europäisches Beihilfenrecht*, Art. 107 III AEUV Rn. 1056 ff.; *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 107 AEUV Rn. 121 ff.; *Schweda*, in: Heidenhain, *European State Aid Law*, § 14 Rn. 1 ff.

einen bietet sich die Ausnahmemöglichkeit für Beihilfen zur Förderung von Zielen von gemeinsamen europäischen Interessen und zum anderen für solche, die gezielt wirtschaftliche Probleme in einzelnen Mitgliedstaaten beheben sollen. Sehr weit gefasst ist ebenfalls der Ausnahmetatbestand in lit. c, der Beihilfen zur Förderung bestimmter Wirtschaftszweige oder -gebiete vorsieht, sofern diese nicht die Wirtschaftsbedingungen gemeinschaftsschädlich verändern. Deutlich enger formuliert ist die vierte Möglichkeit in lit. d, die den Binnenmarkt nicht beeinträchtigende Maßnahmen der Kulturförderung einer Ausnahme zugänglich macht. Abschließend sieht lit. e ein besonderes Verfahren vor, bei dem der Rat auf Vorschlag der Kommission Gruppen von Beihilfen für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklären kann und dies von der Kommission unter Einhaltung der Vorgaben im Beihilfenverfahren nachfolgend zu beachten ist. In der Gesamtschau ist zu bemerken, dass insbesondere die Formulierungen der lit. b und lit. c überaus weit gefasst sind und folglich eine große Zahl von Beihilfenarten beinhalten kann. An diesen Stellen ist das Ermessen der Kommission bei der Rechtsanwendung besonders umfassend und bietet weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten.<sup>392</sup>

Für eine Konkretisierung und Verstetigung des vorhandenen Ermessens bedient sich die Kommission unter Zugrundelegung ihrer Rechtsansichten zu Art. 107 III AEUV der Veröffentlichung von Soft Law. Diese Praxis dient der Erhöhung der Transparenz und findet in Ansätzen seit den frühen 1970er und systematisch seit den 1990er Jahren statt.<sup>393</sup> Dies geschieht zumeist durch Mitteilungen, Unionsrahmen oder Leitlinien, die in regelmäßigen Abständen in überarbeiteter Form fortgesetzt werden.<sup>394</sup> Diese Kommissionsrechtsakte erfassen sektorale

---

<sup>392</sup> So vergleichbar *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 51. In Grundzügen ebenfalls *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 115. Kritisch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.46.

<sup>393</sup> Siehe dazu *Mederer*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 218, der darauf hinweist, dass ab diesem Zeitpunkt auch die planmäßige Veröffentlichung des Soft Laws im Amtsblatt der EU in Spalte C erfolgt.

<sup>394</sup> Eine sehr umfassende Überarbeitung des beihilfenrechtlichen Soft Law der Kommission hat im Zuge des SAM stattgefunden, wo eine Vielzahl der Leitlinien für die Jahre 2014 bis 2020 normiert wurden.



Beihilfen<sup>395</sup> und regeln dabei die Rechtfertigungsanforderungen u.a. in den Leitlinien betreffend Flughäfen und Luftverkehrsgesellschaften<sup>396</sup>, Banken<sup>397</sup>, Landwirtschaft<sup>398</sup>, Fischerei<sup>399</sup> und Breitbandausbau<sup>400</sup>. Darüber hinaus sind Mitteilungen und Leitlinien auch auf regionale<sup>401</sup> oder auf horizontale Beihilfen zugeschnitten. Zu letzterer Kategorie gehören die Leitlinien für Umwelt- und Energiebeihilfen<sup>402</sup>, Beihilfen zur Förderung von Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse<sup>403</sup>, Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen<sup>404</sup> und Risikofinanzierungsbeihilfen<sup>405</sup>. In diese Rubrik ist auch der vorliegend in Frage stehende FuE-Unionsrahmen einzuordnen.<sup>406</sup> Zu beachten ist allerdings, dass das

---

<sup>395</sup> Insgesamt versucht die Kommission mittlerweile verstärkt horizontale und allgemeine Ziele der Union unabhängig von der Branche zu verwirklichen, sodass die Bedeutung des Soft Law zu sektoralen Beihilfen zurückgeht. Viele sektorale Beihilfen sind thematisch mittlerweile in den multisektoralen Regionalbeihilfen oder der AGVO geregelt. Siehe dazu *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 60.

<sup>396</sup> Mitteilung der Kommission – Leitlinien für staatliche Beihilfen für Flughäfen und Luftverkehrsgesellschaften v. 04.04.2014, ABl. EU 2014 C 99/3. Siehe dazu näher *Linke*, NVwZ 2014, 1541.

<sup>397</sup> Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften für staatliche Beihilfen ab dem 1. August 2013 auf Maßnahmen zur Stützung von Banken im Kontext der Finanzkrise („Bankenmitteilung“) v. 30.07.2013, ABl. EU 2013 C 216/1.

<sup>398</sup> Rahmenregelung der Europäischen Union für staatliche Beihilfen im Agrar- und Forstsektor und in ländlichen Gebieten 2014-2020 v. 01.07.2014, ABl. EU 2014 C 204/1.

<sup>399</sup> Leitlinien für die Prüfung staatlicher Beihilfen im Fischerei- und Aquakultursektor v. 02.07.2015, ABl. EU 2015 C 217/1.

<sup>400</sup> Mitteilung der Kommission – Leitlinien der EU für die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen im Zusammenhang mit dem schnellen Breitbandausbau v. 26.01.2013, ABl. EU 2013 C 25/1.

<sup>401</sup> Hier gelten die Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 v. 23.07.2013, ABl. EU 2013 C 209/1, die mit Blick auf die verstärkte Multisektoralität und die damit verbundene Verlagerung sektoraler Inhalte eine große Bedeutung besitzen.

<sup>402</sup> Mitteilung der Kommission – Leitlinien für Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020 v. 28.06.2014, ABl. EU 2014 C 200/1.

<sup>403</sup> Mitteilung der Kommission – Kriterien für die Würdigung der Vereinbarkeit von staatlichen Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse mit dem Binnenmarkt v. 20.06.2014, ABl. EU 2014 C 188/4.

<sup>404</sup> Mitteilung der Kommission – Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten v. 31.07.2014, ABl. EU 2014 C 249/1.

<sup>405</sup> Mitteilung der Kommission – Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen v. 22.01.2014, ABl. EU 2014 C 19/4.

<sup>406</sup> Mitteilung der Kommission – Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation v. 27.06.2014, ABl. EU 2014 C 198/1.

Soft Law der Kommission nicht vollständig auf die lit. a bis lit. e abgestimmt ist, sondern sich nur zum Teil Überschneidungen ergeben und folglich eine Rechtfertigung auch immer neben den bestehenden Leitlinien lediglich auf der Basis einer Fallgruppe des Abs. 3 möglich ist.<sup>407</sup> Darüber hinaus können auf eine Beihilfe sowohl mehrere Leitlinien als auch die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung und die lit. a bis lit. e direkt anwendbar sein.<sup>408</sup> Eine zentrale Frage bezüglich der verschiedenen Veröffentlichungen der Kommission ist jeweils die rechtliche Einordnung ihrer normenhierarchischen Qualität, ihrer Zulässigkeit und vor allem ihrer Bindungswirkung für die Verfahrensbeteiligten. Die Beantwortung dieser Fragen erfolgt mit Blick auf die Bedeutung für die vorliegende Untersuchung und den FuE-Unionsrahmen unter II. in diesem Abschnitt.

### **3. Beihilfenrechtliches Verfahren und die Rolle der Kommission**

#### **a. Grundlagen des Beihilfenverfahrens**

Neben dem Verbotstatbestand und seinen Ausnahmen finden sich im europäischen Primärrecht in Art. 108 AEUV überdies Vorschriften über das beihilfenrechtliche Verfahren, welches durch die dortige Normierung eine grundsätzliche Zweiteilung erfährt. In Art. 108 I AEUV ist die fortlaufende Prüfung bereits bestehender Beihilfen und in Art. 108 III AEUV das Notifikationsverfahren hinsichtlich in den Mitgliedstaaten geplanter neuer bzw. umgestalteter Beihilfen geregelt. In beiden Fällen wird die beihilfenrechtliche Prüfung von der Kommission vorgenommen und läuft nach den in Art. 108 II AEUV vorgegebenen Grundzügen zweischrittig in einem sog. Vorprüfungs- und Hauptprüfungsverfahren ab. Bis auf die Ausnahme gem. Art. 108 II 3 AEUV ist auf Seiten der Europäischen Union die Kommission mit zahlreichen Zuständigkeiten und Befugnissen der zentrale Akteur der Beihilfenkontrolle, die im Vergleich zu anderen Bereichen

---

<sup>407</sup> So zuletzt auch EuG v. 09.06.2016, Rs. T-162/13, Magic Mountain Kletterhallen, ECLI: EU:T:2016:341 Rn. 53 ff. Siehe dazu *Kühling/Rüchardt* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV Rn. 130.

<sup>408</sup> So explizit *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 110.

der Unionspolitiken für die Kommission besonders weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten bietet.<sup>409</sup> Auf der anderen Seite des Verfahrens findet sich, wenn gleich faktisch zahlreiche weitere Akteure in eine mitgliedstaatliche Beihilfenvergabe involviert oder von ihr betroffen sind, allein der Mitgliedstaat selbst. Ihn treffen verschiedene Pflichten, er hat unterschiedliche Verfahrensrechte inne und ist als Adressat von Kommissionsentscheidungen auch mit Blick auf den Rechtsschutz in einer privilegierten Position. Im Ergebnis kann daher von einer Bilateralität des beihilfenrechtlichen Verfahrens gesprochen werden.<sup>410</sup>

Die primärrechtlichen Verfahrensvorschriften sind im Ergebnis nur fragmentarisch, sodass nach ursprünglich richterrechtlicher Konkretisierung im Jahre 1999 seitens des Rates eine Verfahrensverordnung für das Beihilfenrecht<sup>411</sup> erlassen worden ist, welche für die Konstellationen des Art. 108 AEUV konkrete Vorgaben für den Ablauf des Verfahrens in Form von Fristen, verschiedenen Ermittlungsbefugnissen und Detailregelungen zu den Rückforderungen von Beihilfen beinhaltet.<sup>412</sup> Wie das materielle Beihilfenrecht unterliegt auch das Verfahrensrecht ständiger Anpassung und Modifikation, um den Grundsätzen einer wirksamen und vorhersehbaren Beihilfenkontrolle Rechnung zu tragen. Die bestehende Verfahrensverordnung wurde daher im Jahr 2013 zunächst umfassend reformiert<sup>413</sup>, indem die Auskunftsbefugnisse der Kommission gegenüber den Mit-

---

<sup>409</sup> *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV Rn. 1 f.; *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 2 f.

<sup>410</sup> So u.a. auch *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV Rn. 2; *Bungenberg*, in: Birnstiel/Heinrich/Bungenberg, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 108 AEUV Rn. 4; *Sinnaeve*, in: Heidenhain, European State Aid Law, § 30 Rn. 4; *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 4.

<sup>411</sup> Verordnung (EG) Nr. 659/1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung des Art. 93 EG-Vertrag v. 22.03.1999, ABl. EU 1999 L 83/1. Zum geschichtlichen Hintergrund siehe *Sinnaeve*, in: Heidenhain, European State Aid Law, § 30 Rn. 11 ff.

<sup>412</sup> Zum Verhältnis beider Rechtsquellen ist anzumerken, dass durch die Konkretisierungsfunktion der VerfVO ein Anwendungsvorrang besteht, dieser sich jedoch im Konfliktfall weder gegen das höherrangige Primärrecht gem. Art. 108 AEUV noch dessen Auslegung durch den EuGH rechtlich durchsetzen kann. Vergleiche dazu *Bungenberg*, in: Birnstiel/Heinrich/Bungenberg, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 108 AEUV Rn. 12 ff.

<sup>413</sup> Verordnung (EU) Nr. 734/2013 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags, v. 22.07.2013, ABl. EU 2013 L 204/15. Als Folge firmierte die VerfVO daraufhin unter folgender Bezeichnung: Verordnung Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung des Art. 108 AEUV v. 22.03.1999.

gliedstaaten erheblich erweitert und mit Sanktionsinstrumenten versehen wurden. Zugleich wurden die Bedingungen für Beschwerden durch Konkurrenten normiert und die Zusammenarbeit der Kommission mit Gerichten in den Mitgliedstaaten festgelegt. Um trotz der umfassenden Überarbeitung der Verfahrensverordnung wieder eine einheitliche Rechtsgrundlage zu haben, hat der Rat im Jahr 2015 eine neue, nur in Teilbereichen erneut überarbeitete Verfahrensverordnung (VerfVO)<sup>414</sup> erlassen. Zwecks einer weiteren Vereinfachung wurde durch die Kommission fünf Jahre nach der ursprünglichen Verfahrensverordnung zusätzlich eine Durchführungsverordnung zur VerfVO<sup>415</sup> erlassen, in welcher verschiedene Formulare für die Beihilfenotifikation enthalten sind. Darüber hinaus wurden mit gleicher Zielsetzung seitens der Kommission ein Verhaltenskodex (sog. „Best Practice Code“)<sup>416</sup> mit Empfehlungen zum frühzeitigen konstruktiven Diskurs zwischen den beiden Verfahrensparteien und ein vereinfachtes Verfahren<sup>417</sup> für unproblematische Beihilfenfälle eingeführt.

## **b. Prüfverfahren bei neuen und überarbeiteten Beihilfen**

Mit Blick auf den Gegenstand der vorliegenden Arbeit und die Frage, wie die Einführung einer steuerlichen Förderung von FuE in Deutschland beihilfenrechtlich zu bewerten ist, ist die Konstellation der Neu-Beihilfe einschlägig und wird daher im Folgenden eingängig beleuchtet. Die konkreten Fallzahlen von Beihilfenverfahren der Kommission sind in diesem Bereich überdies am höchsten<sup>418</sup>

---

<sup>414</sup> Verordnung (EU) Nr. 1589/2015 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 13.07.2015, ABl. EU L 248/9.

<sup>415</sup> Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission v. 21.04.2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags, ABl. EU 2004 L 140/1. Auch hier fanden im April 2014 durch die Verordnung (EU) Nr. 372/2014 v. 09.04.2014, ABl. EU 2014 L 109/14 weitere Änderungen seitens der Kommission statt.

<sup>416</sup> Mitteilung der Kommission – Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren v. 19.07.2018, ABl. EU 2018 C 253/14. Siehe dazu näher *Lessenich*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 108 AEUV Rn. 16.

<sup>417</sup> Mitteilung der Kommission über ein vereinfachtes Verfahren für die Würdigung bestimmter Kategorien staatlicher Beihilfen v. 16.06.2009, ABl. EU 2009 C 136/1. Diese ist ausweislich Rz. 4 Verhaltenskodex Teil desselben geworden.

<sup>418</sup> So u.a. *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 174; *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 14.

und spiegeln daher auch die Bedeutung dieses Verfahrens wieder. Ausgangspunkt hierfür sind neben Art. 108 III AEUV die Art. 2 ff. VerfVO.

Die wichtigsten Rechtswirkungen in diesem Bereich stellen die primärrechtlich verankerte Notifikationspflicht aus Art. 108 III 1 AEUV und das korrespondierende, unmittelbar anwendbare Durchführungsverbot gem. Art. 108 III 3 AEUV dar<sup>419</sup>, die beide elementare Bedeutung bei der Einführung einer neuen Beihilfe<sup>420</sup> haben. Die Notifikationspflicht sieht zunächst vor, dass der die Neueinführung einer Beihilfe planende Mitgliedstaat sein Gesetzesvorhaben vorab bei der Kommission förmlich bekannt gibt und ihr ausreichende Informationen zur beihilfenrechtlichen Prüfung zur Verfügung stellt (Notifikation). Auf dieser Basis führt die Kommission dann ein im Folgenden beschriebenes Prüfverfahren durch und trifft eine abschließende Entscheidung über die Vereinbarkeit mit den Art. 107 ff. AEUV. Bis zur abschließenden Positiventscheidung darf der Mitgliedstaat gem. Art. 108 III 3 AEUV die nationale Beihilfenmaßnahme, selbst wenn sie schon als Gesetz erlassen worden ist, noch nicht durchführen. Im Fall der Zuwiderhandlung kann der Mitgliedstaat durch die Kommission zur Rücknahme der Maßnahme und vor allem zur Rückforderung der bis dahin geleisteten Beihilfen an die Begünstigten verpflichtet werden.<sup>421</sup> Bei dieser Konstellation ist besonders zu beachten, dass den Mitgliedstaaten eine große und in diesem Stadium alleinige (Prüfungs-)Verantwortung übertragen ist.<sup>422</sup> Zunächst obliegt es

---

<sup>419</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 235; *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 15; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 108 AEUV NL September 2014, Rn. 8 ff.

<sup>420</sup> Im Folgenden wird der Übersichtlichkeit halber nur noch von neuen und nicht auch noch überarbeiteten Beihilfen gesprochen. Das Verfahren ist insoweit aber identisch.

<sup>421</sup> Im Überblick siehe dazu *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 223; *Kühling/Ghazarian*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 27 ff. Diesbezüglich besonders auf den fehlenden Vertrauensschutz hinweisend *Krumm*, Verfahrensrechtliche Aspekte steuerliche Beihilfen, in: Lang, DStJG 41 (2018), 561 (577 ff.); *Schnitger*, IStR 2017, 421 (427).

<sup>422</sup> Vergleiche dazu auch im Folgenden *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 8 f.; *Lessenich*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 108 AEUV Rn. 23; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 108 AEUV NL September 2014, Rn. 12. In der Bundesrepublik Deutschland liegt die Zuständigkeit für das Notifikationsverfahren beim Bundesministerium für Wirtschaft. Dies gilt auch für die Fälle, dass die Beihilfe auf Landes- oder Kommunalebene eingeführt wird. Siehe dazu u.a. *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 14 f.

seiner Einschätzung, ob es sich bei der geplanten Maßnahme überhaupt um eine tatbestandliche Beihilfe handelt bzw. ob sie wegen Erfüllung spezifischer Voraussetzung oder Unterschreitung der Schwellenwerte unter eine Gruppenfreistellungsverordnung/De-minimis-Verordnung fällt. Mit Blick auf die erheblichen Kontroversen um die Tatbestandsmerkmale ist diese rechtliche Einschätzung nur selten mit absoluter Sicherheit möglich und ggf. werden durch die Regelungen Rechtsbereiche betroffen, die erst mehrere Jahre nach Einführung in den beihilfenrechtlichen Fokus gelangen. Eindeutiger zu bestimmen sind idR. zumindest die Schwellen der AGVO. Überdies ist auch für den Fall, dass eine Beihilfe als gerechtfertigt angesehen wird (Art. 107 II und III AEUV), eine Notifikation erforderlich, da die Rechtfertigung schließlich durch die Kommission nach dem Verfahren festgestellt werden soll. Aus Vorsichtsgesichtspunkten ist den Mitgliedstaaten folglich eine ausgedehnte Notifikationspraxis anzuraten.<sup>423</sup>

Beim konkreten Ablauf ist zwischen dem Verfahren bei Notifikation einer neuen Beihilfe und dem Verfahren ohne entsprechende Mitteilung an die Kommission zu unterscheiden.<sup>424</sup> Bei der Neueinführung mit Notifikation erfolgt das Verfahren zweischrittig mit einer vorläufigen Prüfung (Vorprüfung) und dem förmlichen Prüfverfahren (Hauptverfahren). Mindestens zwei Monate nach der Notifikation ist seitens der Kommission die vorläufige Prüfung gem. Art. 4 VerfVO einzuleiten, in dem sich die Kommission auf der Basis der Notifikationsunterlagen ein beihilfenrechtliches Bild von der Maßnahme machen kann. Auf dieser Basis kann die Kommission zu dem Ergebnis kommen, dass tatbestandlich gar

---

<sup>423</sup> Siehe dazu *Bungenberg*, in: Birnstiel/Heinrich/Bungenberg, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 108 AEUV Rn. 51; *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 15; *Lessenich*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 108 AEUV Rn. 23; *Micheau*, in: Micheau, State Aid, Subsidy and Tax Incentives, S. 307 f.; *Sinnaeve*, in: Heidenhain, European State Aid Law, § 31 Rn. 2. So auch *Thiede*, IStR 2017, 51 (54), der überdies auf die Möglichkeit der informellen Absprachen zwischen Kommission und Mitgliedstaaten hinweist, die im Einzelfall eine formelle Notifikation entbehrlich machen können. Allerdings führt dieses Vorgehen mangels Transparenz zu fortwährender Rechtsunsicherheit bei den begünstigten Unternehmen.

<sup>424</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV, Rn. 4; *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 182 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 10; *Lessenich*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 108 AEUV Rn. 19 ff.; *Slot*, in: Hancker/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 29-051 ff.; *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 21 ff.

keine Beihilfe vorliegt (Art. 4 II VerfVO), tatbestandlich zwar eine Beihilfe gegeben ist, diese aber mit dem Binnenmarkt vereinbar<sup>425</sup> ist (Art. 4 III VerfVO) oder sie eröffnet auf Grund von Zweifeln an der beihilfenrechtlichen Vereinbarkeit das förmliche Prüfverfahren (Art. 4 IV VerfVO). Ergeht hingegen keine Entscheidung gilt die Maßnahme gem. Art. 4 VI VerfVO wie im Fall des Art. 4 II VerfVO als genehmigt. Verbunden mit der Entscheidung über das förmliche Prüfverfahren ist die Darlegung der vorläufigen Einschätzung der Rechtslage und eine Aufforderung der Stellungnahme an den betroffenen Mitgliedstaat (Art. 6 I VerfVO). Das förmliche Verfahren selbst ist auch in Art. 108 III 2, II AEUV geregelt und bietet der Kommission die Möglichkeit einer umfassenden Prüfung, die ebenfalls in drei verschiedenen Ergebnissen münden kann.<sup>426</sup> Auch hier kann sie zu dem Urteil kommen, dass tatbestandlich keine Beihilfe vorliegt (Art. 9 II VerfVO), dass die tatbestandliche Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist und somit eine Positiventscheidung erlassen werden kann (Art. 9 III VerfVO) oder dass wegen der Unvereinbarkeit mit Art. 107 AEUV eine Negativentscheidung zu ergehen hat und die Maßnahme nicht durchgeführt werden darf (Art. 9 IV VerfVO). Gem. Art. 32 VerfVO sind die Entscheidungen der jeweiligen Verfahrensstadien im Amtsblatt zu veröffentlichen und von der Kommission entsprechend Art. 296 AEUV zu begründen, wobei dieser Begründung die wesentlichen Inhalte der Entscheidung zu entnehmen sein, die Ausübung vorhandenen Ermessens deutlich gemacht werden und die genauen einschlägigen Tatbestandsmerkmale bzw. Rechtfertigungsgründe angegeben werden müssen.<sup>427</sup>

---

<sup>425</sup> In diesem Fall sieht die Kommission einen Ausnahmetatbestand nach Art. 107 II oder III AEUV als erfüllt an und hat diesen in der Entscheidung auch zu benennen. Siehe dazu *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 1.

<sup>426</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV Rn. 5; *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 186 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 19 ff.; *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 20 ff.; *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 24 ff.

<sup>427</sup> Siehe *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV Rn. 8; *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 190 f.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 22.

Das Verfahren bei ohne Notifikation durchgeführten Beihilfen richtet sich nach den Art. 12 ff. VerfVO und unterscheidet sich vor allem mit Blick auf den Beginn des Verfahrens.<sup>428</sup> Wenn die Kommission von einer nicht notifizierten und zugleich umgesetzten Beihilfe erfährt<sup>429</sup>, hat sie gem. Art. 12 VerfVO Informationen einzuholen und kann zugleich gem. Art. 13 VerfVO eine Aussetzungsanordnung erlassen. Darüber hinaus setzt auf der Basis der von den Mitgliedstaaten eingeholten Informationen auch hier zunächst das vorläufige Verfahren und danach ggf. das förmliche Prüfverfahren ein. Durch den Verweis in Art. 15 I VerfVO auf die Entscheidungsformen der Art. 4 und Art. 9 VerfVO ergeben sich keine weiteren bedeutsamen Unterschiede im Vergleich zum zuvor beschriebenen Ablauf.

Insgesamt ist besonders für die begünstigten Unternehmen die Konzeption des Verfahrensrechts im Beihilfenrecht mit hohen Risiken verbunden, insbesondere da sie von den Mitgliedstaaten abhängig sind und als Unbeteiligte am beihilfenrechtlichen Verfahren weder gegen ihren Mitgliedstaat noch gegen die Kommission einen Anspruch auf Notifikation oder Auskunft haben. Sie müssen vielmehr darauf vertrauen, dass, der Mitgliedstaat eine rechtlich zutreffende Notifikationsentscheidung trifft. Anderenfalls muss mit einer potentiellen Rückforderung gerechnet werden.<sup>430</sup> Wie bereits erwähnt, sieht Art. 108 III 3 AEUV ein Durchführungsverbot bis zur Genehmigung der notifizierten Beihilfe vor. Dieses gilt

---

<sup>428</sup> Siehe dazu und im Folgenden im Überblick *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV Rn. 6; *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 215 ff.; *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 35 ff.

<sup>429</sup> Diese Information gewinnt die Kommission entweder durch eigene Ermittlungstätigkeiten in Form eines Screenings mitgliedstaatlicher Regelungen in einem bestimmten Wirtschaftsbereich gem. Art. 25 VerfVO oder durch Hinweise anderer Mitgliedstaaten oder Konkurrenten der begünstigten Unternehmen. Siehe dazu *Lessenich*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 108 AEUV Rn. 45; *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 36. Die Aufgriffs- und Untersuchungspraxis der Kommission sieht sich wegen ihrer Intransparenz vermehrt Kritik ausgesetzt. Siehe dazu *Thiede*, IStR 2017, 51 (53).

<sup>430</sup> Siehe dazu *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 27 ff.; *Offermanns*, European Taxation 2017, 146 (151 f.); *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 12. Besonders vor dem Hintergrund der massiven Ausweitung des Beihilfenbegriffs und der dadurch verbundenen Erweiterung auf vorher beihilfenrechtlich nahezu unbeachtete Normbereiche besteht mangels eines ausgeprägten Problembewusstseins für Unternehmen ein enormes finanzielles Risiko. Im deutschen Steuerrecht waren beihilfenrechtliche Problemstellungen bis zum



folglich auch in dem Fall, dass gar keine Notifikation durchgeführt und die Beihilfe dennoch eingeführt worden ist. In jedem Fall kann eine Negativentscheidung in beiden Konstellationen ergehen und im Fall der bereits erfolgten Gewährung mit einer an den Mitgliedstaat gerichteten Rückforderungsentscheidung gem. Art. 16 I VerfVO<sup>431</sup> verbunden werden. Dieser ist dann rechtlich verpflichtet den geleisteten Betrag nebst Zinsen (Art. 16 II VerfVO) von den begünstigten Unternehmen zurückzuverlangen, wobei zu beachten ist, dass das nationale Verwaltungsrecht dabei europarechtlich überformt wird.<sup>432</sup> Bei einem Verstoß gegen Art. 108 III 3 AEUV kann gem. Art. 13 II VerfVO auch eine vorläufige Rückforderung angeordnet werden, die jedoch nur bei einem materiellen Beihilfenverstoß in eine endgültige umgesetzt werden kann. Aus der Sicht der Beihilfempfangener besonders zu beachten ist die Regelung des Art. 17 VerfVO, die ab dem Zeitpunkt des Erhalts der Beihilfe für die Kommission eine zehnjährige Frist zur Rückforderung vorsieht.

### c. Fortlaufende Überwachung bestehender Beihilfen

Abgesehen von neuen und grundlegend veränderten Beihilfen unterliegen auch bestehende Beihilfen, seien es sog. Altbeihilfen oder zuvor von der Kommission

---

durch Medienberichte bedingten Aufgreifen der Sanierungsklausel gem. § 8c Ia KStG a.F. durch die Kommission lange Zeit nicht präsent und wurden nur am Rande beachtet. Siehe dazu u.a. *Thiede*, IStR 2017, 51 (53).

<sup>431</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV Rn. 10; *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 223 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 27 ff.; *Kühling/Ghazarian*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 31 f., die darauf hinweisen, dass diese Verpflichtung nur in eng auszulegenden Ausnahmefällen durch unional begründeten Vertrauensschutz, Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkte oder erkennbare Uneinbringlichkeit nicht gegeben sein kann.

<sup>432</sup> Beachte dazu beispielhaft die Überformung des Vertrauensschutzes gem. §§ 48, 49 VwVfG durch den Grundsatz des *effet utile* aus Art. 4 III EUV. Siehe dazu u.a. *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 253 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 30.

mit einer Positiventscheidung versehene Regelungen, einer fortlaufenden Kontrolle durch die Kommission.<sup>433</sup> Dies bezieht sich jedoch nur auf die Beihilfenregelung an sich und nicht auf konkrete Einzelbeihilfen.<sup>434</sup> Die Vorgaben des Art. 108 I AEUV dazu werden in den Art. 21-23 VerfVO konkretisiert. Hintergrund der weiteren Kontrolltätigkeit ist, dass seitens der Kommission sichergestellt werden soll, dass tatsächliche oder wirtschaftliche Veränderungen bei den begünstigten Unternehmen oder auf den betroffenen Märkten nicht nachträglich zu Wettbewerbsverzerrungen im europäischen Binnenmarkt führen. Eine Positiventscheidung der Vergangenheit bietet daher für die von der Beihilfengewährung betroffenen Unternehmen keine vollständige Garantie, dass die Kommission die Regelung auch zukünftig für beihilfenkonform erachtet. Eine zentrale Unterscheidung bei den verfahrensrechtlichen Vorschriften in diesem Fall ist, dass sowohl eine Notifikationspflicht als auch das Durchführungsverbot nicht bestehen.<sup>435</sup> Um eine effektive Überwachung der Beihilfen eines Mitgliedstaates zu gewährleisten, ist die Kommission auf Informationen der Mitgliedstaaten über die Praxis der Beihilfenvergabe angewiesen. Diesem Umstand trägt bereits der Wortlaut des Art. 108 I 1 AEUV Rechnung und wird in Art. 21 VerfVO durch eine jährliche Pflicht der Mitgliedstaaten zur Informationsübermittlung unterstrichen. Auf dieser Basis hat die Kommission ein umfangreiches Verzeichnis bestehender Beihilfen erstellt und überprüft entsprechende Veränderungen in regelmäßigen Abständen. Kommt sie dabei zu der Überzeugung, dass eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt ohne Umgestaltung oder Aufhebung der Beihilfe nicht mehr gegeben ist, erhält der Mitgliedstaat gem. Art. 21 II VerfVO die Möglichkeit zur Stellungnahme und die Kommission kann im nächsten Schritt gem. Art. 22 VerfVO zweckdienliche Maßnahmen zur Abhilfe vorschlagen. Werden diese rechtlich als Empfehlung gem. Art. 288 V AEUV einzustufenden Maßnahmen von den Mitgliedstaaten umgesetzt (Art. 23 I VerfVO), ist die geänderte

---

<sup>433</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV Rn. 3; *Beljin*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 28 Rn. 205 ff.; *Bungenberg*, in: Birstiel/Heinrich/Bungenberg, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 108 AEUV Rn. 38 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 5 ff.; *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 11 ff.; *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 68 ff.

<sup>434</sup> Zur generellen Unterscheidung zwischen beiden Begrifflichkeiten siehe *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 31.

<sup>435</sup> Abgesehen davon liegt durch den Verweis des Art. 19 II VerfVO auf die Art. 4 IV, 6, 7 und 9 VerfVO bezüglich des förmlichen Prüfverfahren ein weitgehender Gleichlauf vor.

Beihilfe weiterhin als genehmigt anzusehen. Kommen die Mitgliedstaaten hingegen den Aufforderungen zur Änderung nicht nach, hat die Kommission, das oben bereits dargestellte, Prüfverfahren gem. Art. 108 II AEUV einzuleiten. Bis zur dortigen Entscheidung greift kein Durchführungsverbot und für die Kommission besteht auch keine Möglichkeit die Auszahlung auf anderem Weg zu verhindern.<sup>436</sup> Die entsprechende Rechtswirkung tritt erst mit einer Negativentscheidung der Kommission ein, die jedoch mangels Verweis auf Art. 16 VerfVO in keinem Fall mit einer Anordnung der Rückforderung verbunden werden kann.

#### **d. Rechtsschutzmöglichkeiten**

Abhängig von der jeweiligen Entscheidung der Kommission im förmlichen Prüfverfahren treten aufgrund der unterschiedlichen Rechtsfolgen bei verschiedenen Beteiligten Rechtsschutzbedürfnisse und -möglichkeiten auf europäischer Ebene auf.<sup>437</sup> Wenn im Rahmen der präventiven oder fortlaufenden Kontrolle eine Negativentscheidung, ein Rückforderungsbeschluss oder eine Umgestaltungs- bzw. Aufhebungsanordnung erlassen wird, kommt gegen den Beschluss eine Nichtigkeitsklage gem. Art. 263 II AEUV in Betracht.<sup>438</sup> Dabei sind die Mitgliedstaaten, der Rat und das Europäische Parlament gem. Art. 263 II AEUV privilegiert klagebefugt. Bei den direkt betroffenen Unternehmen ergibt sich für die Fälle einer untersagten Einzelbeihilfe oder einer angeordneten Rückforderung aus Art. 263 IV Alt. 2 AEUV ebenfalls eine Klagebefugnis wegen ausreichender unmittelbarer Betroffenheit im Sinne der sog. Plaumann-Formel. Im Vergleich dazu ergeben sich bei einer Positiventscheidung mit Blick auf die privilegiert Klageberechtigten keinerlei Unterschiede. Für mit dem Beihilfenempfänger konkurrie-

---

<sup>436</sup> *Bungenberg*, in: Birnstiel/Heinrich/Bungenberg, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 108 AEUV Rn. 7; *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 12.

<sup>437</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV Rn. 12 ff.; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV Rn. 23 f.; *Micheau*, in: Micheau, State Aid, Subsidy and Tax Incentives, S. 317 ff.; *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 98 ff.

<sup>438</sup> Gem. Art. 256 I AEUV iVm. Art. 51 EuGH-Satzung ist das EuG in erster Instanz für Nichtigkeits-, Untätigkeits- und Schadenersatzklagen gegen die Kommission zuständig. Folglich werden die aufgezeigten Konstellationen im Beihilfenrecht vor dem EuG verhandelt.

rende Unternehmen muss die zugrundeliegende Entscheidung ebenfalls eine ausreichende individuelle Betroffenheit gem. Art. 263 IV Alt. 2 AEUV hervorrufen, um klageberechtigt zu sein.<sup>439</sup>

Ein Rechtsschutzbedürfnis besteht ebenfalls in Fällen eines unrechtmäßigen Unterlassens der Beteiligten.<sup>440</sup> Dabei kommt gem. Art. 108 II 2 AEUV gegen den adressierten Mitgliedstaat ein vereinfachtes Vertragsverletzungsverfahren in Betracht, wenn er sich nicht an Kommissionsbeschlüsse im Rahmen des Prüfverfahrens hält. Zudem besteht für Konkurrenten die Möglichkeit der Erhebung einer Untätigkeitsklage gem. Art. 265 AEUV gegen die Kommission, wenn diese trotz einer Beschwerde des Konkurrenten gegen eine Beihilfenvergabe an andere Unternehmen nicht tätig wird.<sup>441</sup>

#### **4. Zusammenfassung**

Die Grundsystematik des Beihilfenverbotes gem. Art. 107 I AEUV, welches insbesondere die Zielsetzung eines funktionierenden Binnenmarktes ohne unreglementierte Subventionswettläufe der Mitgliedstaaten verfolgt, sieht die Prüfung eines aus verschiedenen Merkmalen bestehenden Tatbestandes und etwaiger Tatbestandsausschlüsse vor. Bei Bejahung des Tatbestandes ist die Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt auf Basis der AGVO oder Ausnahmetatbestände gem. Art. 107 II und III AEUV vorzunehmen. Anwendung bei der beihilfenrechtlichen Prüfung finden sowohl die genannten primär- und sekundärrechtlichen Vorschriften, als auch das umfangreiche Soft Law der Kommission. Bei der Einführung eines steuerlichen Anreizes für FuE hat der deutsche Gesetzgeber die Gesamtheit dieser Vorschriften zu berücksichtigen und ggf. inhaltliche Anpassungen vorzunehmen. Im ersten Schritt ist dabei die Tatbestandlichkeit zu

---

<sup>439</sup> Bezüglich der in dieser Hinsicht in der Rechtsprechung des EuGH festzustellenden Erleichterung der Klagemöglichkeit siehe *Jaeger*, EuZW 2019, 194, der auf EuGH v. 06.11.2018, Rs. C-622/16 P u.a., *Montessori*, ECLI:EU:C:2018:873 verweist.

<sup>440</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Bär-Bouyssière*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 108 AEUV Rn.17; *Soltész*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR), § 15 Rn. 123 ff.

<sup>441</sup> *Bungenberg*, in: Birnstiel/Heinrich/Bungenberg, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 108 AEUV Rn. 81; v. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der EU, Art. 108 AEUV NL September 2014, Rn. 116.

überprüfen und bejahendenfalls im zweiten Schritt sind Möglichkeiten einer freistellungs- oder ausnahmefähigen Ausgestaltung zu prüfen. Vor dem Hintergrund des verfahrensrechtlichen Systems müssen dabei die Vorgaben für neue Beihilfen beachtet und als zentrale Frage die Notwendigkeit einer Notifikation geprüft werden. Dies hängt entscheidend vom in Kapitel D. ermittelten Ergebnis zur Tatbestandlichkeit eines entsprechenden FuE-Steueranreizes ab. Mit Blick auf die dargestellten langfristigen Rückforderungsrisiken und Klagemöglichkeiten bei Untätigkeit ist in nicht eindeutigen Situationen eine Notifikation stets anzuraten. Seitens der forschenden Unternehmen ist die Notifikationsentscheidung der Mitgliedstaaten folglich genau zu beobachten. Im Fall einer Notifikation und Positiventscheidung ist das Rückforderungsrisiko, abgesehen etwaiger späterer Veränderungen der Beihilfe oder sonstiger Umstände, relativ gering. Sollte jedoch keine Notifikation vorgenommen oder die Regelung bereits vor Entscheidung der Kommission durchgeführt werden, müssen die Rückforderungsrisiken in die finanzielle Unternehmensplanung aufgenommen werden. Bei einer Negativentscheidung sind die aufgezeigten Rechtsschutzmöglichkeiten für den deutschen Gesetzgeber zu erwägen.

## **II. Soft Law der Kommission**

Im vorherigen Abschnitt wurde bei der Darstellung der Rechtsquellen des Europäischen Beihilfenrechts deutlich, dass neben dem Primär- und Sekundärrecht zahlreiche weitere Rechtsetzungen der Kommission vorgenommen werden. Insbesondere beim vorliegend relevanten Bereich der Rechtfertigung für Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen ist ein dem Soft Law unterfallender Unionsrahmen einschlägig und somit Gegenstand der folgenden Untersuchung unter D. Zur Einordnung der rechtlichen Wirkungen dieser Rechtsinstrumente wird zunächst grundsätzlich auf europäisches und dann spezifisch auf beihilfenrechtliches Soft Law eingegangen, um eine Bewertung der Voraussetzungen im Weiteren zu ermöglichen.

### **1. Normensystem im Unionsrecht**

Ausgangspunkt der Betrachtung der verschiedenen Kommissionsrechtsakte ist zunächst Art. 288 AEUV, der in seinen verschiedenen Absätzen über das Primärrecht hinausgehende Rechtsakte der EU vorsieht. Zu diesen normierten Formen des Sekundärrechts zählen die Verordnung, die Richtlinie, der Beschluss,

die Empfehlung und die Stellungnahme. Wie bereits zuvor dargelegt, findet sich beihilfenrechtlich relevantes Sekundärrecht in Form von Verordnungen und Beschlüssen der Kommission, wobei letztere den Abschluss der einzelnen Beihilfenverfahren darstellen. Unionsrahmen sind darin nicht enthalten und zählen folglich zu den unregulierten Rechtsakten.<sup>442</sup>

Als weitere Unterscheidung wird in Art. 288 AEUV zwischen verbindlichen (Verordnungen, Richtlinien und Beschlüssen) und unverbindlichen Rechtsakten (Empfehlungen und Stellungnahmen) unterschieden. Aus Gründen der Gewaltenteilung innerhalb der Union selbst und der Kompetenzverteilung im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten ist die Aufzählung bezüglich der verbindlichen Rechtsakte als abschließend anzusehen, wohingegen anerkannt ist, dass kein *numerus clausus* der unverbindlichen Rechtsakte anzunehmen ist.<sup>443</sup> Dadurch, dass mittels unverbindlicher Rechtsakte die Mitgliedstaaten rechtlich nicht gebunden und somit das System der Kompetenzverlagerung auf die supranationale Ebene der EU nicht unterlaufen wird, ist diese Offenheit der Rechtsakte auch rechtlich nicht zu beanstanden.

Zudem wird mit Blick auf die Rechtswirklichkeit, die in hohem Maße von verschiedenen weiteren, meist von der Kommission veröffentlichten, Rechtsakten geprägt ist, deutlich, wie weitgehend diese Möglichkeit genutzt wird und welche Bedeutung dies für die Anwendung des Europarechts hat.<sup>444</sup> Eine deutliche Zu-

---

<sup>442</sup> Dennoch zählen auch sie zur Gruppe des Sekundärrechts, da sie sich zumindest mittelbar aus den Vorschriften des primärrechtlichen Kompetenzgefüges ableiten lassen. Die Begrifflichkeit des Tertiärrechts (so bspw. vorgeschlagen von *Walzel*, Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente, S. 235) ist an dieser Stelle hingegen nicht einschlägig, da hiervon Rechtsakte gem. Art. 290 und 291 AEUV erfasst werden. Siehe dazu *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Recht der EU, Art. 288 AEUV NL August 2012, Rn. 31. Zudem weist *Schwarze*, *EuR* 2011, 3 (14), zu Recht darauf hin, dass die normative Ausparung dieser Rechtsakte im Vertrag von Lissabon nicht als Maßnahme zur Eindämmung weiterer unregelter Rechtsakte zu verstehen ist.

<sup>443</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bievert*, in: *Schwarze*, EU-Kommentar, Art. 288 AEUV Rn. 4; *Geismann*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 288 AEUV Rn. 22 f.; *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Recht der EU, Art. 288 AEUV NL August 2012, Rn. 75; *Senden*, *Soft Law in EC Law*, S. 107 f.; v. *Bogdandy/Bast/Arndt*, *ZaöRV* 2002, 77 (87).

<sup>444</sup> Vorliegend soll sich im Folgenden auf Rechtsakte der Kommission beschränkt werden. Die Motive zur Veröffentlichung sind für die Kommission vielfältig. Zum einen bietet

nahme der Veröffentlichungspraxis von unregelmäßig bzw. atypischen Rechtsakten ist sowohl in den 1970er wie auch 1990er Jahren zu entdecken und diese gehören heute quantitativ zum Standardrepertoire der Unionsorgane. Dies gilt vor allem für die Bereiche des direkten Vollzugs der Kommission mit bestehenden Entscheidungsspielräumen bei der Rechtsanwendung. Dazu zählen insbesondere das Kartell- und Beihilfenrecht.<sup>445</sup> Bevor jedoch auf die dortigen Spezifika eingegangen wird, ist zunächst zu klären, wie diese Rechtsakte insgesamt normenhierarchisch einzuordnen sind, welche Voraussetzungen für die Veröffentlichung gegeben sein müssen und welche rechtlichen Wirkungen grundsätzlich gegeben sind.

### a. Normenhierarchische und typologische Einordnung

Die Bezeichnungen unregelmäßiger Rechtsakte gehen weit auseinander, sodass hiervon Mitteilungen, Leitlinien, Gemeinschaftsrahmen, Grün- und Weißbücher, Schlussfolgerungen, Entschlüsse, Kodizes oder auch die geregelten Empfehlungen und Stellungnahmen erfasst sind.<sup>446</sup> Ausgehend vom völkerrechtlichen Begriff hat sich für Rechtsakte ohne direkte Rechtsverbindlichkeit, unabhängig davon ob sie in Art. 288 AEUV vorgesehen sind, der Begriff des Soft Law etabliert. Auch wenn der Begriff des Soft Law bisher vom EuGH selbst nicht gebraucht worden<sup>447</sup> und auch in der Literatur nicht unumstritten ist<sup>448</sup>, hat er als Sammelbegriff für primärrechtlich nicht vorgesehene Rechtsakte eine anzuerkennende Ordnungsfunktion. Diese lässt sich vor allem damit begründen, dass das Soft Law als Oberbegriff dem Rechtsanwender signalisiert, dass ein

---

der Verweis auf das entsprechende Soft Law in Einzelfällen eine Reduzierung des Begründungsaufwands, zum anderen wird eine gewisse Vorhersehbarkeit und Gleichmäßigkeit der Rechtsanwendung erreicht und zuletzt bietet sich die Möglichkeit weitreichender politischer Gestaltungswirkung. Siehe dazu auch *Adam*, Mitteilungen der Kommission, S. 71 ff.

<sup>445</sup> Siehe *Thomas*, EuR 2009, 423 (424), der auf einen erhöhten Umfang dieser Instrumente in besonders auslegungsbedürftigen Bereichen des Primärrechts hinweist.

<sup>446</sup> Siehe Europäisches Parlament, Arbeitsdokument Soft Law, S. 2. Darüber hinaus siehe *Brohm*, Mitteilungen der Kommission, S. 189 ff.; *Kallmeyer*, Bindungswirkungen von Kommissionsmitteilungen, in: Calliess, Herausforderungen an Staat und Verfassung, S. 662 (663 f.).

<sup>447</sup> So *Schwarze*, EuR 2011, 3 (7).

<sup>448</sup> Siehe *Walzel*, Bindungswirkungen unregelmäßiger Vollzugsinstrumente, S. 235 f., die besonders die Konturenlosigkeit des Begriffs bemängelt.

Rechtsakt vorliegt, der bezüglich seiner Reichweite und Wirkung nicht anderen Standardrechtsakten entspricht.<sup>449</sup> Bei einer Auseinandersetzung mit dem Begriff des Soft Law, der generell weit zu verstehen ist und folglich immer eine potentiell wachsende Zahl denkbarer Rechtsakte erfassen soll<sup>450</sup>, ist zu beachten, dass dieser in der vorliegenden Arbeit mit Blick auf den Untersuchungsgegenstand ausschließlich im europarechtlichen Kontext beleuchtet wird.<sup>451</sup>

Nähert man sich dem Begriff<sup>452</sup> zunächst mit Blick auf seine einzelnen Wortbestandteile, impliziert der Begriff „Law“, dass es sich um abstrakt-generelle Regelungen mit uneingeschränkter Reichweite handelt. Insoweit besteht kein Unterschied zu regulärem Hard Law. Durch den Bestandteil „Soft“ wird hingegen eine deutliche Abgrenzung von rechtlich verbindlichen Rechtsakten vorgenommen und verdeutlicht, dass jeweils keine unmittelbare Rechtswirkung mit ihnen verknüpft wird. Diese beiden Merkmale werden von Definitionen für Soft Law rezipiert und zudem noch um den Aspekt des zwingenden Unionsrechtsbezugs und die faktischen Wirkungen ergänzt.<sup>453</sup> Für Soft Law auf Ebene der EU lässt sich daher festhalten, dass darunter eine abstrakt-generelle Regelung eines EU-Organs ohne unmittelbare Rechtswirkung zu verstehen ist, die jedoch vermittelt durch ihren Rechtsbezug, intendiert oder nicht intendiert, mittelbare Rechts- und faktische Wirkungen erzeugt.

Deutlich mehr Konturen gewinnt der heterogene Oberbegriff des Soft Law trotz seiner begrifflichen Weite durch die Einteilung in verschiedene Gruppen. Zum einen lässt sich sog. normvorbereitendes bzw. informatives Soft Law ausfindig

---

<sup>449</sup> Mit Blick auf diese warnende Komponente ist es folglich sekundär, dass die Bezeichnung Soft Law bei der begrifflichen Einordnung nicht vollständig trennscharfe Abgrenzungen ermöglicht.

<sup>450</sup> Die Konzeption des Art. 288 AEUV für unregelte Rechtsakte legt dabei bereits eine gewisse Offenheit zugrunde. Zugleich ist allerdings zu berücksichtigen, dass der Kommission im Umkehrschluss nicht ein unbegrenztes „Typenfindungsrecht“ zukommt. Siehe dazu *Walzel*, Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente, S. 49.

<sup>451</sup> Siehe zu dieser Eingrenzung generell *Senden*, Soft Law in EC Law, S. 110.

<sup>452</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Müller-Graf*, EuR 2012, 18 (20 ff.); *Senden*, Soft Law in EC Law, S. 112 ff.; *Schwarze*, EuR 2011, 3 (3 ff.); *Szudoczky*, The Sources of EU Law, S. 23 f.

<sup>453</sup> Der Aspekt der feststellbaren faktischen Wirkungen ist ein Grund dafür, warum dem Soft Law vielfach auch eine spürbare politische Bedeutung zugesprochen wird, die vor allem von der Kommission ausgefüllt wird. Siehe dazu näher *Schwarze*, EuR 2011, 3 (6).



machen, welches vor allem in Form der Aktionsprogramme, Grün- und Weißbücher zukünftige Verordnungs- und Richtlinienggebung innerhalb der Union vorbereiten soll. Ihm lässt sich somit eine pre-law Funktion zuschreiben.<sup>454</sup> Daneben lassen sich Empfehlungen, Erklärungen und codes of conduct in die Gruppe des lenkenden Soft Law einordnen, bei dem vor allem seitens der Unionsorgane auf zukünftige Gesetzgebungs- oder Entscheidungsprozesse in den Mitgliedstaaten eingewirkt werden soll. Die quantitativ größte Gruppe stellt das norminterpretierende Soft Law dar, worunter Bezeichnungen wie Leitlinien, Mitteilungen oder Unionsrahmen fallen und welche von Unionsorganen veröffentlicht wird, um die Anwendung bestehenden Europarechts durch das eigene Organ oder ein anderes Organ zu steuern.<sup>455</sup> Anknüpfungspunkte sind vor allem Spielräume bei der Rechtsanwendung auf Ebene des Tatbestandes und der Rechtsfolge. Wesensmerkmal ist stets, dass auf bestehendes Primär- oder Sekundärrecht Bezug genommen und dessen Anwendung konkretisiert wird. Besonders häufig anzutreffen ist diese Form des Soft Law in Bereichen, in denen der Kommission Befugnisse des direkten Unionsrechtvollzugs mit Wirkung für die Mitgliedstaaten und Privatrechtssubjekte in den Mitgliedstaaten zukommen. In diesen Bereich fällt auch das Beihilfenrecht<sup>456</sup> und somit nimmt es nicht Wunder, dass besonders dieser Bereich stark von normkonkretisierenden Soft Law geprägt ist.

Wenngleich durch Art. 288 AEUV der Erlass unregelter und unverbindlicher Rechtsakte im Grundsatz nicht beschränkt wird, bedeutet dies nicht, dass keine Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen für die Veröffentlichung von unregelm Soft Law gegeben sind.<sup>457</sup> Aus dem Gedanken des Prinzips der begrenzten Einzelmächtigung gem. Art. 5 I 1 EUV ergibt sich, dass das handelnde Organ in

---

<sup>454</sup> *Senden*, Soft Law in EC Law, S. 120.

<sup>455</sup> Aus funktioneller Sicht besteht hier eine gewisse Vergleichbarkeit zur im deutschen Verwaltungsrecht bestehenden Verwaltungsvorschrift. Zur Rechtslage in Deutschland siehe *Ehlers*, in: Ehlers/Pünder, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 2 Rn. 68 ff.; *Ruffert*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, GVwR I, § 17 Rn. 67 ff. Zu beachten ist allerdings, dass sich die rechtliche Wirkung im Ergebnis jedoch abweichend darstellt. Siehe dazu nachfolgend unter C. II. 2.

<sup>456</sup> Siehe dazu unter C. I. 3.

<sup>457</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Thomas*, EuR 2009, 423 (424 f.); *Senden*, Soft Law in EC Law, S. 110; *Walzel*, Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente, S. 89 f.

dem entsprechenden Rechtsbereich auch zuständig, und folglich für den entsprechenden Sachbereich überhaupt eine Kompetenz auf Seiten der EU gegeben sein muss. Anderenfalls würde trotz fehlender Rechtsverbindlichkeit das Kompetenzgefüge im Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt, wenn Unionsorgane Soft Law veröffentlichen, welches ausschließlich nationalstaatliche Rechtsbereiche tangiert. In diesem Fall ist als Rechtsschutzmöglichkeit an eine Nichtigkeitsklage oder Leistungsklage auf Widerruf iVm. einer Unterlassungsklage zu denken.<sup>458</sup> Darüber hinaus ist anerkannt, dass auch weitere Ziele der Verträge nicht unterlaufen werden dürfen. So gelten für diesen Bereich auch die in Art. 5 I 2 EUV niedergelegten Grundsätze der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit. Mit Blick auf die primär unionsintern zur Verwaltungsvereinheitlichung eingesetzten norminterpretierenden Rechtsakte wirkt sich die Beschränkung durch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz mangels verbindlicher Wirkung nach außen nur eingeschränkt aus. Die übrigen Kompetenzbeschränkungen sind hingegen von der Kommission bei der Veröffentlichung entsprechenden Soft Laws zu berücksichtigen, wenngleich die Kommission eine solche regelmäßig nur vornehmen wird, wenn sie im Rahmen des Primärrechtsvollzuges mit einer stetigen Zahl von Einzelfallentscheidungen konfrontiert ist und damit in der Regel auch eine entsprechende Kompetenz für die jeweilige Rechtsmaterie besteht.<sup>459</sup>

## **b. Rechtliche Bindungswirkungen des europäischen Soft Law**

Kennzeichnend für die unterschiedlichen unregelmäßigten Instrumente des Soft Law ist, dass sie in unmittelbarer Hinsicht nicht rechtlich verbindlich sind.<sup>460</sup> Dies gilt

---

<sup>458</sup> Siehe *Thomas*, EuR 2009, 423 (425 f.) mit Verweis auf die Entscheidung EuGH v. 20.03.1997, Rs. C-57/95, Frankreich/Kommission, ECLI:EU:C:1997:164, in der eine Mitteilung im Wege der Nichtigkeitsklage angegriffen wurde. Zugleich erfolgt ein Verweis auf einen Fall, in dem Deutschland ebenfalls eine Nichtigkeitsklage erhoben hat. Diese wurde mangels Rechtswirkung der angegriffenen Mitteilung vom EuG als unzulässig zurückgewiesen (siehe EuG v. 20.05.2010, Rs. T-258/06, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:T:2010:214 Rn. 162), sodass in dieser Konstellation folglich die zweitgenannte Rechtsschutzmöglichkeit einschlägig ist. Zur spezifischen Konstellation des Rechtsschutzes gegen Beihilfenleitlinien siehe zudem *Gundel*, EuZW 2016, 606.

<sup>459</sup> Auf letzteren Aspekt besonders hinweisend *Thomas*, EuR 2009, 423 (424).

<sup>460</sup> Siehe dazu und im Folgenden u.a. EuGH v. 07.03.2002, Rs. C-310/99, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:143 Rn. 52; v. 20.01.2016, Rs. C-428/14, DHL Express, ECLI:EU:C:2016:27 Rn. 33 f.; *Thomas*, EuR 2009, 423 (426 ff.); *Schwarze*, EuR 2011, 3 (8 ff.);

sowohl für die direkten Verfahrensbeteiligten als auch für die europäischen und nationalen Gerichte. Darüber hinaus ist auch eine grundsätzliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Befolgung des Soft Law mit dem System der begrenzten Einzelermächtigung und Normenhierarchie iSd. Art. 288 AEUV unvereinbar und folglich nicht aus Art. 4 III EUV (effet utile) herleitbar.<sup>461</sup> Ausgangspunkt für die fehlende unmittelbare Rechtswirkung ist stets der Wille des handelnden Organs, indem eine entsprechende Klausel entweder direkt in den Text der Veröffentlichung aufgenommen oder dieser Wille bereits durch die Veröffentlichung in der Spalte C (communication) des Amtsblatts der EU zum Ausdruck gebracht wird. Zugleich ist jedoch in der Rechtsprechung des EuGH<sup>462</sup> seit langem anerkannt, dass sich die Kommission durch die Veröffentlichung von norminterpretierenden Soft Law mit Blick auf eingeräumtes Ermessen einer Selbstbindung<sup>463</sup> unterwirft, die ihr künftiges Exekutivhandeln einschränkt. Je nach Ausgestaltung des zugrundeliegenden Primärrechts liegt ein Fall der einfachen Selbstbindung, die lediglich zu einer unionsinternen Bindung der Kommission führt, oder der qualifizierten Selbstbindung, die im Einzelfall vor den Gerichten auf Unionsebene auch einklagbar ist, vor.

Als Herleitung dieser Rechtswirkung sind verschiedene Ansätze möglich, die in der Rechtsprechung und Literatur nicht vollständig einheitlich und zum großen Teil überlappend herangezogen werden.<sup>464</sup> Zuvörderst ist hier auf den Grundsatz

---

*Senden*, Soft Law in EC Law, S. 289 f.; *Szudoczky*, The Sources of EU Law, S. 23 ff.; *Walzel*, Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente, S. 150 ff.

<sup>461</sup> Vergleiche *Pampel*, EuZW 2005, 11 (12); *Thomas*, EuR 2009, 423 (434); v. *Graevenitz*, EuZW 2013, 169 (172).

<sup>462</sup> Siehe dazu EuGH v. 09.10.1984, Rs. C-80/81, Robert Adam, ECLI:EU:C:1984:306 Rn. 22; v. 10.12.2002, Rs. C-181/86 u.a., Del Plato, ECLI:EU:C:1987:543 Rn. 10; v. 15.01.2002, Rs. C-171/00 P, Libéros, ECLI:EU:C:2002:17 Rn. 35; v. 28.06.2005, Rs. C-189/02 P u.a., Dansk Rorindustri, ECLI:EU:C:2005:408 Rn. 209; v. 20.01.2016, Rs. C-428/14, DHL Express, ECLI:EU:C:2016:27 Rn. 34; v. 19.07.2016, Rs. C-526/14, Kotnik, ECLI:EU:C:570 Rn. 40 f.

<sup>463</sup> In der Literatur werden für den Eintritt einer Selbstbindung, auch wenn diese Merkmale durch die europäischen Gerichte in der Regel nicht geprüft werden, folgende Voraussetzungen aufgestellt: a) Veröffentlichung durch Organ der EU (besonders die Kommission), b) Ausfüllung und zugleich Einschränkung bestehenden Ermessens, c) Vereinbarkeit des Inhalts mit bestehendem Primär- und Sekundärrecht. Siehe dazu *Senden*, Soft Law in EC Law, S. 411 ff., 447 f.; *Walzel*, Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente, S. 151.

<sup>464</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt EuGH v. 28.06.2005, Rs. C-189/02 P u.a., Dansk Rorindustri, ECLI:EU:C:2005:408 Rn. 211; EuG v. 30.04.1998, Rs. T-214/95, Vlaams

der Gleichbehandlung<sup>465</sup> abzustellen, der es gebietet, das am allgemein formulierten Soft Law orientierte und praktizierte Verwaltungshandeln der Kommission unterschiedslos auf alle Adressaten anzuwenden. Überdies ist auch auf die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts in Form des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit zu rekurrieren<sup>466</sup>, die mit Blick auf die veröffentlichte und angewandte Rechtsauffassung der Kommission wegen der berechtigten Erwartungshaltung der Adressaten eine Anwendung erfordern. Allerdings ist zugleich zu beachten, dass die Kommission auch im Fall der qualifizierten Selbstbindung die rechtliche Möglichkeit hat von dem Inhalt des Soft Law abzuweichen. Diese besteht für die Kommission unproblematisch, wenn in der Veröffentlichung selbst ein Sonderfallvorbehalt enthalten ist. In der Rechtsprechung des EuGH und des EuG ist darüber hinaus im Grundsatz anerkannt, dass eine Abweichung aus einem sachlichen Grund gerechtfertigt sein kann, wenngleich im Ergebnis die genauen Anforderungen an den sachlichen Grund selbst umstritten und nicht abschließend geklärt sind.<sup>467</sup> Offenbar ist jedoch, dass dieser zur Überwindung der Grundsätze der Gleichbehandlung und des Vertrauensschutzes von einigem Gewicht und Stringenz sein muss.<sup>468</sup> Daneben besteht für die Kommission unter Berücksichtigung von Übergangsfristen und der Beschränkung auf

---

Gewest, ECLI:EU:T:1998:77 Rn. 89; v. 08.10.2008, Rs. T-73/04, Carbone-Lorraine, ECLI:EU:T:2008:416 Rn. 71; *Durinke*, Gemeinschaftsrahmen für FuE, S. 162 ff., 226 f.; *Hofmann*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 49 ff.; *Thomas*, EuR 2009, 423 (427); *Schwarze*, EuR 2011, 3 (8); *Senden*, Soft Law in EC Law, S. 246 ff., 401 ff.; *Walzel*, Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente, S. 150.

<sup>465</sup> Dieser lässt sich auf den in Art. 20 GRCh normierten allgemeinen Gleichheitssatz zurückführen, der allerdings auch schon vor der dortigen Normierung als allgemeiner Grundsatz des Europarechts anerkannt war. Siehe dazu *Rossi*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 20 GRCh Rn. 1 ff. Zur Herleitung als allgemeines Prinzip des Gemeinschaftsrechts siehe *Englisch*, EuR 2009, 488 (491 ff.).

<sup>466</sup> Siehe dazu *Calliess*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 2 EUV Rn. 26; *Crones*, Selbstbindungen der Verwaltungen, S. 108 ff.; *Durinke*, Gemeinschaftsrahmen für FuE, S. 226 f.; *Senden*, Soft Law in EC Law, S. 415 ff.

<sup>467</sup> Dem Begriff wenig Konturen gebend EuGH v. 09.10.1984, Rs. C-80/81, Robert Adam, ECLI:EU:C:1984:306 Rn. 22; v. 10.12.2002, Rs. C-181/86 u.a., Del Plato, ECLI:EU:C:1987:543 Rn. 10.

<sup>468</sup> Vergleiche dazu die Ansicht der Kommission wiedergegeben durch GA Alber v. 18.05.2000, Rs.C-204/97, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2000:254 Rn. 36. Im Weiteren siehe *Thomas*, EuR 2009, 423 (427 ff.); v. *Graevenitz*, EuZW 2013, 169 (171); *Walzel*, Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente, S. 134.

zukünftige Änderungen, die Option die Selbstbindung durch die Veröffentlichung neuer Leitlinien, Unionsrahmen und Mitteilungen zu durchbrechen und entsprechende Sachverhalte daraufhin anders zu behandeln.

## 2. Beihilfenrechtliches Soft Law der Kommission

Wie bereits unter C. I. 2. b. bb. festgestellt werden konnte, gibt es im Beihilfenrecht eine große Zahl von Rechtsakten, die dem Soft Law zugeordnet werden können und sich auf unterschiedliche Teile der einschlägigen Normen beziehen. Sowohl für die Auslegung des Tatbestandes gem. Art. 107 I AEUV als auch für die Ausnahmetatbestände gem. Art. 107 III AEUV veröffentlicht die Kommission Norminterpretationen, obwohl auf der Ebene des Tatbestandes kein Beurteilungsspielraum gegeben ist. Bezüglich der rechtlichen Wirkungen des beihilfenrechtlichen Soft Laws führt dieser Umstand zu erheblichen Unterschieden und begründet das Bedürfnis, dass diese Differenzierungen auch in den Bezeichnungen der Rechtsakte offenbar werden, indem diese einheitlich vergeben werden. Mit Blick auf die Praxis der für das Beihilfenrecht innerhalb der Kommission zuständigen Direktion Wettbewerb wird jedoch deutlich, dass die Kommission die Bezeichnungen Mitteilung, Leitlinie oder auch Unionsrahmen ohne erkennbares System gebraucht und zum Teil sogar mehrere miteinander verbindet.<sup>469</sup> Die frühere Tendenz, dass bei Bezug zu Abs. 1 die Bezeichnung Mitteilung, bei Abs. 3 Leitlinie und bei Einbindung von zweckdienlichen Maßnahmen der Begriff Unionsrahmen verwendet wird, ist gegenwärtig nicht mehr feststellbar.

Auf Basis der unter C. II. 1. gewonnenen Erkenntnisse ist darüber hinaus zu fragen, wie der FuE-Unionsrahmen in das aufgezeigte Gefüge einzuordnen ist und ob bezüglich der Wirkungen Besonderheiten auszumachen sind. Wie bereits angedeutet, lassen sich die beihilfenrechtlichen Veröffentlichungen dem norminterpretierenden Soft Law zuordnen. Für sie gilt, dass sie per se rechtlich unverbindlich sind und erst durch eine Selbstbindung der Kommission rechtliche und

---

<sup>469</sup> Siehe dazu und im Folgenden v. *Bogdandy/Bast/Arndt*, *ZaöRV* 2002, 77 (156 f.) und *Walzel*, *Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente*, S. 5, die zur Erreichung größerer Rechtsklarheit und Vermeidung von Überschneidungen zu anderen Rechtsakten ein Umdenken seitens der Kommission fordern.

faktische Folgen nach sich ziehen. Der FuE-Unionsrahmen dient ausweislich seiner Einleitung als Konkretisierung der Ausnahmetatbestände Art. 107 III lit. b und lit. c AEUV, bei dessen Prüfung der Kommission ein umfangreiches Ermessen zugestanden wird.<sup>470</sup> Dieser Spielraum stellt die Grundlage für den Eintritt einer qualifizierten Selbstbindung der Kommission dar, die folglich durch die Anwendung der Vorgaben nach der Veröffentlichung des Textes des Unionsrahmens eingetreten ist.<sup>471</sup> Die Mitgliedstaaten als Adressaten und unter bestimmten Bedingungen auch die betroffenen Unternehmen können daher die Einhaltung der Mitteilung durch die Kommission gerichtlich durchsetzen.

Mit Blick auf das Beihilfenrecht sind jedoch Besonderheiten zu beachten, die dazu führen, dass die Wirkungen über die bloße Selbstbindung hinausgehen. Durch die herausgehobene Stellung der Kommission im beihilfenrechtlichen Verfahren<sup>472</sup> und den zwingenden Charakter des Notifikationsverfahrens, welche zur Folge haben, dass Mitgliedstaaten ohne eine Ausnahmeentscheidung der Kommission Begünstigungen nicht europarechtskonform auf den Weg bringen können, ist der FuE-Unionsrahmen bei der Einführung von FuE-Beihilfen beinahe zwingend vollumfänglich zu berücksichtigen.<sup>473</sup> Die Kommission hat durch die Mitteilungen ihre Ansicht zu den Voraussetzungen der Ausnahmefähigkeit abstrakt formuliert und wird davon außerhalb absoluter Ausnahmekonstellationen weder abweichen wollen noch wegen der Wirkung der Selbstbindung ohne Weiteres abweichen dürfen. Dies hat zur Folge, dass für die Mitgliedstaaten eine besonders ausgeprägte faktische Bindungswirkung gegeben ist, die im Ergebnis einer unmittelbaren rechtlichen Verbindlichkeit sehr nahe kommt, da bei der Einführung von Beihilfen im jeweiligen Anwendungsbereich des norminterpretierenden beihilfenrechtlichen Soft Law deren Inhalte für eine erfolgreiche Notifikation zu befolgen sind. Damit einher geht, dass auch die europäischen Gerichte in ständiger Rechtsprechung bei Vorliegen entsprechender Rechtsakte für den jeweiligen Bereich nicht mehr unter den Wortlaut des Art. 107 III AEUV subsu-

---

<sup>470</sup> Siehe dazu unter C. I. 2. b. bb.

<sup>471</sup> So explizit fürs Beihilfenrecht auch *Gundel*, EuZW 2016, 606 (606); *Walzel*, Bindungswirkungen ungeregelter Vollzugsinstrumente, S. 281.

<sup>472</sup> Siehe dazu unter C. I. 3. a.

<sup>473</sup> Aus Sicht der Rechtspraxis spricht *Soltész*, EuZW 2013, 881 (881) davon, dass das Soft Law in diesem Bereich oftmals wichtiger sei als Primär- oder Sekundärrecht.

mieren, sondern die jeweiligen Voraussetzungen der Kommissionsveröffentlichung prüfen.<sup>474</sup> Dies ist nicht nur Ausdruck der qualifizierten Selbstbindung, sondern auch einer gesteigerten Verbindlichkeit im Beihilfenrecht.

Besonders anschaulich ist der Vorgang der primärrechtlichen Überlagerung bei der Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität bei Begünstigungen im Rahmen der Unternehmensbesteuerung nachzuvollziehen. Der durch die im Jahr 1998 seitens der Kommission im Wege der Mitteilung zu Beihilfen im Bereich der Unternehmensbesteuerung<sup>475</sup> eingeführte Dreischritt zur Prüfung des Selektivitätsmerkmals wurde von der Rechtsprechung rezipiert und wird heute stets vollumfänglich, vergleichbar mit einer primärrechtlichen Bestimmung, geprüft.<sup>476</sup> Zugleich greift die Kommission in ihren Entscheidungen die vom EuGH zur dreischrittigen Selektivitätsprüfung erlassenen Urteile, die regelmäßig Konkretisierungen und Weiterentwicklungen der einzelnen Prüfungsschritte beinhalten, für ihre Entscheidungspraxis auf.<sup>477</sup>

Für die Mitgliedstaaten bedeutet dieses Vorgehen der Kommission zum einen, dass sie im Rahmen ihrer Gesetzgebung eingeschränkt und an die politischen

---

<sup>474</sup> Siehe exemplarisch EuGH v. 05.03.2015, Rs. C-667/13, Banco Privado, ECLI:EU:C:2015:151 Rn. 69 ff.; v. 19.07.2016, Rs. C-526/14, Kotnik, ECLI:EU:C:570 Rn. 42 ff. Gleichzeitig hat der EuGH in seiner Rechtsprechung deutlich gemacht, dass die Kommission trotz der Veröffentlichung einer Mitteilung und damit einhergehender Selbstbindung stets besondere bzw. außergewöhnliche Umstände im Rahmen der primärrechtlichen Bestimmung des Art. 107 III AEUV zu berücksichtigen hat. Siehe dazu EuGH v. 08.03.2016, Rs. C-431/14 P, Griechenland/Kommission, ECLI:EU:C:2016:145 Rn. 73. Vergleiche auch *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 173.

<sup>475</sup> Siehe unter C. I. 2. a. cc. Zu beachten ist dabei, dass diese Mitteilung zwar mittlerweile zurückgenommen worden ist, die Voraussetzungen jedoch in Rn. 128 unverändert in die Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff (siehe dazu unter C. I. 2. a.) übernommen worden sind.

<sup>476</sup> EuGH v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a., Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550 Rn 50 ff.; v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 85 ff.; v. 18.07.2013, Rs. C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 13 ff. Besonders bemerkenswert dabei ist, dass der Kommission im Rahmen des Tatbestandes kein weiter Spielraum wie bei den Ausnahmetatbeständen zugestanden wird.

<sup>477</sup> Siehe dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.16 mit Verweis auf Beschluss der Kommission v. 16.10.2013, Staatliche Beihilfe SA.34914 2013/C, C(2013) 6654 final, S. 7. Siehe ebenso Beschluss der Kommission v. 04.07.2016, Staatliche Beihilfe, SA.29769 2013/C, C(2016) 4046 final, S. 11 f.; v. 24.04.2018, Staatliche Beihilfe SA.45862 2018/N, C(2018) 2385 final, S. 6.

Vorgaben der Kommission gebunden sind.<sup>478</sup> Abhängig vom Politikbereich kann dies erhebliche kompetenzrechtliche Schwierigkeiten aufweisen<sup>479</sup> und wirft die Frage auf, inwieweit die Kommission durch das Beihilfenrecht versucht Befugnisse der Mitgliedstaaten auf die Ebene der EU zu verlagern<sup>480</sup>. Mit Blick auf den FuE-Unionsrahmen besteht diese Gefahr wegen der umfassenden Kompetenz aus Art. 179 AEUV im ersten Schritt nur begrenzt, wenngleich die Förderungsautonomie der Mitgliedstaaten nicht gänzlich zurückgedrängt werden darf.<sup>481</sup> In der Konstellation eines FuE-Steueranreizes ist hingegen mangels Harmonisierungskompetenz im direkten Steuerrecht bei den inhaltlichen Vorgaben des FuE-Unionsrahmens zu untersuchen, ob diese im Schwerpunkt die Verwirklichung von Forschungszielen bzw. des Binnenmarktes oder die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten berühren.<sup>482</sup>

Zum anderen ergibt sich für die Mitgliedstaaten ein vor allem im Beihilfenrecht oftmals erforderlicher Gewinn an Rechtssicherheit. Sofern der Mitgliedstaat eine mitteilungskonforme Ausgestaltung wählt, kann er durch die Selbstbindung der Kommission, notfalls gerichtlich, die Genehmigungswirkung der Ausnahmen mit hoher Vorausssehbarkeit erreichen. Dennoch sollte seitens der Mitgliedstaaten stets die Anwendbarkeit des einschlägigen Soft Law genau überprüft und zumindest in Einzelfällen die vom EuGH aufgezeigten Möglichkeiten des Abweichens berücksichtigt werden.<sup>483</sup>

---

<sup>478</sup> Auf die politische Dimension im Beihilfenrecht besonders hinweisend *Adam*, Mitteilungen der Kommission, S. 69; *Müller-Graf*, EuR 2012, 18 (24).

<sup>479</sup> Für die Mitgliedstaaten ist dabei insbesondere problematisch, dass die europäischen Gerichte bisher nicht den Schritt gegangen sind beihilfenrechtliches Soft Law als rechtswidrig zu bezeichnen, *Gundel*, EuZW 2016, 606 (607 f.).

<sup>480</sup> Siehe dazu unter C. I.

<sup>481</sup> Siehe dazu unter B. V. 1. b.

<sup>482</sup> Folglich ist zu untersuchen, ob die inhaltlichen Vorgaben, die unter D. II. herausgearbeitet werden, primär förderungspolitische Aspekte oder steuerliche Hintergründe besitzen. Im Fall einer zu ausgeprägten Limitierung der mitgliedstaatlichen Steuerbefugnisse wäre der FuE-Unionsrahmen wegen Verstoß gegen das Kompetenzgefüge nicht europarechtskonform. Aus dem Grund der mangelnden Harmonisierungskompetenz im direkten Steuerrecht ist bei diesem Gesichtspunkt die AGVO als verbindlicher Rechtsakt in gleichem Ausmaß zu untersuchen. Dies erfolgt nachfolgend unter D. II. 4. Zur vergleichbaren Problematik bei steuerlichen Umweltbeihilfen siehe, *Englisch*, Energy Tax Incentives and the GBER Regime, in: Ezcurra, State Aids, Taxation and the Energy Sector, S. 283.

<sup>483</sup> Diesbezüglich besonders kritisch *v. Graevenitz*, EuZW 2013, 169 (171 f.).



### 3. Zusammenfassung

Neben den abschließend in Art. 288 AEUV geregelten verbindlichen Rechtsakten sieht das Europarecht für die Form des unverbindlichen Rechtsaktes weitgehende Freiheiten für die Unionsorgane vor. Als Sammelbezeichnung hierfür ist der Begriff des Soft Law angezeigt, welcher verdeutlicht, dass von dem betreffenden Rechtsakt keine unmittelbaren und verbindlichen Rechtswirkungen ausgehen, aber verschiedene Formen der mittelbaren (Rechts-)Wirkungen vorliegen können. Im Beihilfenrecht und insbesondere bei der Ermessensprüfung des Art. 107 III AEUV macht die Kommission umfassend Gebrauch von der Möglichkeit der Veröffentlichung von Soft Law, welches im Kontext des unmittelbaren Unionsrechtsvollzugs als norminterpretierend einzustufen ist und oftmals die Bezeichnung Mitteilung, Leitlinie oder Unionsrahmen trägt. Grundsätzlich tritt bei dieser Form des Soft Law die mittelbare Rechtswirkung der qualifizierten Selbstbindung gegenüber den Mitgliedstaaten ein, wobei in der Konstellation der beihilfenrechtlichen Ermessensausnahmen die Wirkungen darüber hinaus gehen und vielmehr einer faktischen Befolgungspflicht entsprechen. Auszumachen ist diese durch das Zusammenkommen der verfahrensrechtlichen Stellung der Kommission mit dem Durchführungsverbot gem. Art. 108 III AEUV und der vielfach feststellbaren Ersetzung der primärrechtlichen Voraussetzungen gem. Art. 107 III lit. a bis lit. e AEUV durch die Voraussetzungen des jeweils einschlägigen Soft Laws. Im Ergebnis ist für den deutschen Gesetzgeber bei der Ausgestaltung steuerlicher Anreize für FuE, auch im Interesse einer zügigen und rechtskonformen Einführung, im Fall einer tatbestandlichen Beihilfe, die nicht der Freistellung offensteht, der Inhalt des FuE-Unionsrahmens zwingend zu berücksichtigen. Gleichzeitig bietet die Befolgung des Soft Laws für FuE-Beihilfen in dieser Konstellation einen Gewinn an Rechtssicherheit für alle beteiligten Parteien.

## **D. Beihilfenrechtliche Anforderungen für steuerliche Anreize im Bereich Forschung und Entwicklung**

Die Frage der Vereinbarkeit steuerlicher Anreize für Forschung und Entwicklung mit der AGVO und dem FuE-Unionsrahmen stellt sich erst, wenn in Form der verschiedenen potentiellen Ausgestaltungen eines FuE-Steueranreizes überhaupt eine tatbestandliche Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV gegeben ist. Im Folgenden wird daher im ersten Schritt anhand der unter B. III. 2. b. erläuterten Möglichkeiten einer Input-Förderung eine Untersuchung des beihilfenrechtlichen Tatbestandes vorgenommen, um einen Gesamtüberblick über die derzeit geltenden Voraussetzungen zu bekommen<sup>484</sup> und festzulegen, in welchen Konstellationen der Gesetzgeber das Beihilfenrecht überhaupt zu beachten hat. Im zweiten Schritt werden die Anforderungen für FuE-Steueranreize für eine Übereinstimmung mit der AGVO und dem FuE-Unionsrahmen herausgearbeitet und untersucht, welche inhaltlichen Vorgaben für denkbare FuE-Steueranreize zu beachten sind.

### **I. Beihilfenrechtlicher Tatbestand gem. Art. 107 I AEUV bei steuerlichen Anreizen für Forschung und Entwicklung**

Wie unter B. III. 2. b. herausgearbeitet, stellen Begünstigungen im Rahmen der Unternehmensbesteuerung durch Modifikationen der Bemessungsgrundlage (Bewertungsfreiheiten, Freibeträge und erhöhte Betriebsausgabenabzüge) und der Steuerschuld (Steuergutschriften) mögliche Formen des Steueranreizes für unternehmerische Forschung und Entwicklung dar. Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung führen alle Maßnahmen im Ergebnis zu einer geringeren Besteuerung, was einen wirtschaftlichen Vorteil für die betroffenen Unternehmen darstellt. Zugleich ergibt sich ein vom Staat selbst initiiertes und ihn treffendes

---

<sup>484</sup> Die nachfolgende Untersuchung beschränkt sich zur Beantwortung der unter A. aufgeworfenen Untersuchungsfragen auf die Herausarbeitung der gegenwärtigen Rechtslage auf der Basis der Kommissions- und Rechtsprechungslinie unter Bezugnahme auf wissenschaftliche Aufarbeitungen. Eine Herausarbeitung eigener Prüfungsansätze im Sinne einer Untersuchung „de lege ferenda“ wird hingegen mit Blick auf das Erkenntnisinteresse der Arbeit nicht vorgenommen.

Einnahmenverzicht. Die beihilfenrechtlichen Tatbestandsmerkmale der Begünstigung und Staatlichkeit der Mittel liegen daher regelmäßig vor.<sup>485</sup> Zudem ist mit Blick auf die eintretende Begünstigung eine Verbesserung der Marktposition innerhalb des Wettbewerbs zu inländischen und ausländischen Konkurrenten im europäischen Binnenmarkt anzunehmen, sodass auch die Merkmale der Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Binnenmarkts erfüllt sind. Einer eingehenden Prüfung bedarf jedoch – wie im Fall steuerlichen Beihilfen regelmäßig<sup>486</sup> – die Selektivität in Form der Begünstigung für bestimmte Unternehmen<sup>487</sup>, wengleich das Unternehmensmerkmal idR. unproblematisch erfüllt ist. Die Prüfung der Selektivität bei Steuermaßnahmen ist entsprechend der Darstellung unter C. I. 2. a. cc. im Wege der dreischrittigen Prüfung vorzunehmen.<sup>488</sup>

## 1. Bestimmung des steuerlichen Referenzrahmens

Bei der Bestimmung des Referenzsystems<sup>489</sup> geht es um die Ermittlung der steuerlichen Belastung, die als Normalsituation bezeichnet werden kann. Wie bei der

---

<sup>485</sup> Zur Bejahung dieser Voraussetzungen im steuerrechtlichen Kontext allgemein siehe *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 146 ff.

<sup>486</sup> Siehe dazu exemplarisch *Cordewener/Henze*, FR 2016, 756; *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 71; *Fort*, European Taxation 2017, 370 (377).

<sup>487</sup> Zur Frage der materiellen Selektivität von Steuermaßnahmen findet sich eine große Zahl wissenschaftlicher Beiträge, die sich mit einer korrespondierend großen Zahl an Problempunkten deckt. Besonders kontrovers behandelt wird derzeit die Frage der Selektivität von Tax Rulings und die Anwendung des Arm's-length-Prinzips seitens der Kommission (siehe dazu konkret *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 84). Die Aufarbeitung der gesamten Bandbreite der Diskussion ist vorliegend nicht Teil des Untersuchungsgegenstandes und wird daher auch nur bezogen auf die gegenständliche Materie aufgearbeitet. Für einen umfassenden Gesamtüberblick zur Selektivität in Steuerfragen siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.12 ff.; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 161 ff.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 13-001 ff.

<sup>488</sup> Insgesamt ist dieser Prüfungspunkt besonders mit Blick auf die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten sehr umstritten. Siehe zu Vorschlägen zur Einengung dieser Prüfung im Überblick *Ismar/Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (156 f.).

<sup>489</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.14 ff.; *Fetzer/Böser*, DStR 2019, 1177 (1178 ff.); *Hey*, StuW 2015, 331 (339 ff.); *Ismar/Karch*, IStR 2014, 130 (131 ff.); *Linn*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 578 ff.; *Lübbig/Martin-Ehlers*, Beihilfenrecht der EU, S. 144 ff.; *Monsenego*, Selectivity in State Aid, S. 44 ff.; *Musil*, FR 2014, 953 (954 ff.); *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 13-043 ff.

Prüfung eines Regel- und Ausnahmeverhältnisses üblich, beeinflusst die Festlegung der Regel die weitere Prüfung entscheidend, sodass bei der Selektivitätsprüfung die Prüfungsinhalte und -ergebnisse der Abweichung, der Vergleichbarkeit und der Rechtfertigung entscheidend von diesem ersten Prüfungsschritt abhängen. Entsprechend hoch wird sowohl seitens des EuGH als auch der Literatur die Bedeutung dieses Prüfungsschrittes eingestuft.<sup>490</sup> Demgegenüber mag es überraschen, dass sowohl der EuGH als auch das EuG in vergangenen Entscheidungen die Bestimmung des Referenzrahmens nicht immer explizit vorgenommen, sondern direkt mit der Prüfung der Abweichung begonnen haben<sup>491</sup>, was zu mangelnder dogmatischer Stringenz und weiterer rechtlicher Unsicherheit führen kann<sup>492</sup>. Jüngere Entscheidungen des EuGH verdeutlichen jedoch, dass dieser Schritt im Sinne einer stringenten Prüfung explizit geprüft und präzise benannt wird.<sup>493</sup>

### a. Stand der europäischen Rechtspraxis

Im Ausgangspunkt besteht in Rechtsprechung und Literatur Einigkeit darüber, dass das Referenzsystem nicht unionsweit einheitlich zu bestimmen ist, sondern stets auf das jeweilige mitgliedstaatliche Steuersystem abzustellen ist.<sup>494</sup> Zu-

---

<sup>490</sup> Siehe jüngst EuGH v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P, Andres, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 88, 107; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.22 spricht hierbei von der „zentrale[n] Weichenstellung“. Auf die praktische Bedeutung ebenfalls hinweisend *Bartosch*, EuZW 2015, 99 (102); *Cisotta*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 137 f.; *Demleitner*, IStR 2016, 328 (330); *de Weerth*, DB 2017, 275 (277); *Monsenego*, Selectivity in State Aid, S. 23. *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 74 hingegen hält den Prüfungspunkt wegen einer allgemeinen Gleichheitsprüfung für nicht zwingend erforderlich.

<sup>491</sup> EuGH v. 08.11.2001, Rs. C-143/99, Adria Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598 Rn. 43 ff.; v. 29.04.2004, Rs. C-308/01, GIL Insurance, ECLI:EU:C:2004:252 Rn. 70 ff.; v. 29.03.2012, Rs. C-417/10, 3M Italia SpA, ECLI:EU:C:2012:184 Rn. 41 ff.; v. 30.06.2016, Rs. C-270/15 P, Belgien/Kommission, ECLI:EU:C:2016:489 Rn. 24 ff.; EuG v. 10.04.2008, Rs. T-233/04, Dutch NOx, ECLI:EU:T:2008:102 Rn. 79 ff.; v. 04.09.2014, Rs. T-461/12, Hansestadt Lübeck, ECLI:EU:T:2014:758 Rn. 47 ff.

<sup>492</sup> Siehe *Bartosch*, EuZW 2018, 891 (894); *de Broe*, ec Tax Review 2018, 285 (285).

<sup>493</sup> Siehe dazu jüngst EuGH v. 27.06.2017, Rs. C-74/16, Congregación de Escuelas Pías, ECLI:EU:C:2017:496 Rn. 67 f.; v. 26.04.2018, Rs. C-233/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:280 Rn. 40; v. 19.12.2018, Rs. C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 36 f.

<sup>494</sup> EuG v. 07.11.2014, Rs. T-219/10, Autogrill Espana, ECLI:EU:T:2014:939 Rn. 71, 73; *Bartosch*, EuZW 2017, 756 (760); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches

gleich entspricht es auch der konsentierten Praxis, dass der Bezugspunkt der Normalmaßbestimmung jeweils in der betroffenen Steuerart zu suchen ist, sofern nicht außerhalb des Systems liegende Zwecke verfolgt werden.<sup>495</sup> Folglich ist es zudem erforderlich die Einordnung der Begünstigung in das Steuersystem genau vorzunehmen, insbesondere auch der Frage nachzugehen, ob die Steuernorm in die reguläre Unternehmensbesteuerung fällt oder als eigenständige Fiskalzweck- oder Lenkungssteuer einzuordnen ist. Sehr divergierende Ansichten gibt es jedoch darüber, wie innerhalb der betroffenen Steuerart der Referenzrahmen exakt festzulegen ist. Entscheidend beeinflusst durch die Entscheidung der Kommission zur deutschen Sanierungsklausel gem. § 8c Ia KStG<sup>496</sup> und auch durch das folgende Urteil des EuG<sup>497</sup> entstand ein lebhafter Diskurs zu dieser Frage, der sich kritisch mit der Sichtweise der Kommission und des Gerichts auseinandersetzte. Im Grundsatz lassen sich zwei verschiedene Ansatzpunkte ausmachen.

Auf der einen Seite wird, vor allem von der Kommission, der Ansatz verfolgt die Bestimmung des Referenzrahmens möglichst kleinräumig<sup>498</sup> vorzunehmen, indem jeweils die Norm bzw. Gesamtregelung als Referenz angenommen wird, die ohne die in Frage stehende Begünstigung gelten würde<sup>499</sup>. Dem gegenüber steht

---

Steuerrecht, Rn. 9.17; *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993 (1995); *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 174. Wenngleich in diesem Zusammenhang zu beachten ist, dass die Kommission durch Anwendung des seitens der OECD begründeten Arm's-length-Prinzips auf tax rulings aller Mitgliedstaaten diesen nicht vollständig berücksichtigt.

<sup>495</sup> Siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.29; *Schön*, in: Hancher/Otterranger/Slot, EU State Aids, Rn. 13-056.

<sup>496</sup> Beschluss der Kommission v. 26.01.2011, Staatliche Beihilfe C 7/10, ABl. EU 2011 L 235/26. Siehe dazu nachfolgenden auch *Fetzer/Böser*, DStR 2019, 1177 (1179 ff.)

<sup>497</sup> EuG v. 04.02.2016, Rs. T-620/11, GFKL Financial Services, ECLI:EU:T:2016:59.

<sup>498</sup> Die terminologische Unterscheidung in einen kleinräumigen und einen globalen Ansatz ist kein europarechtlich geprägter Begriff, sondern wird nachfolgend zur besseren Unterscheidbarkeit von *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 übernommen.

<sup>499</sup> EuG v. 04.02.2016, Rs. T-620/11, GFKL Financial Services, ECLI:EU:T:2016:59 Rn. 114 ff. Gestützt wurde damit die Sicht der Kommission aus dem Beschluss der Kommission v. 26.01.2011, Staatliche Beihilfe C 7/10, ABl. EU 2011 L 235/26 Rn. 66 f. Aus dem Schrifttum siehe *Glatz*, IStR 2016, 447 (449); *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (134 f.); *Klemt*, DStR 2013, 1057 (1059); *Musil*, FR 2014, 953 (954 ff.). Siehe zudem *Micheau*, in: *Micheau*, State Aid, Subsidy and Tax Incentives, S. 284 f, die diesbezüglich auf eine Parallele zum WTO-Recht (siehe dazu generell *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 362 ff.) hinweist.

ein globalerer Ansatz<sup>500</sup>, der sich nicht ausschließlich auf das steuerarteninterne, jeweils betroffene Normensystem beschränkt, sondern bei seiner Bestimmung ebenfalls übergeordnete Besteuerungsprinzipien berücksichtigt und darauf fußend innerhalb der Steuerart das Normalmaß ermittelt.<sup>501</sup> In seinem Urteil zur beihilfenrechtlichen Einstufung des § 8c Ia KStG hat der EuGH indes dem erstgenannten Ansatz, der sich in dem vorliegenden Fall stark an der Regelungstechnik orientiert, eine Absage erteilt<sup>502</sup>, ohne sich jedoch explizit für den anderen Ansatz oder sogar für die Aufstellung allgemeiner Prinzipien entschieden zu haben<sup>503</sup>.

Für den kleinräumigen Ansatz der Kommission sprechen zunächst einmal Gründe der handhabbaren Anwendung des Beihilfenrechts.<sup>504</sup> Das beinahe mathematische Vorgehen dieses Ansatzes gewährleistet, dass mit gewisser Gleichmäßigkeit ein Referenzrahmen bestimmt werden kann. Zugleich muss sich die Kommission nicht umfassend in die Leitprinzipien des jeweiligen mitgliedstaatlichen Steuersystems einarbeiten, was nicht nur zahlreiche Personalressourcen bindet, sondern erhebliche rechtliche Schwierigkeiten birgt, da zum Teil selbst auf Ebene der Mitgliedstaaten die genaue Festlegung der Leitprinzipien nicht unumstritten ist. Folglich wäre die Bestimmung des Referenzrahmens nicht nur zeitaufwendiger, sondern auch mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden und

---

<sup>500</sup> Siehe dazu *de Broe*, *ec Tax Review* 2018, 285 (287); *Demleitner*, *IStR* 2016, 328 (332); *Drüen*, *DStR* 2011, 289 (291 ff.); *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, Rn. 9.29 ff.; *Hackemann/Sydow*, *IStR* 2013, 786 (789); *Hey*, *StuW* 2015, 331 (339); *Jochimsen/Kleve*, *IStR* 2017, 265 (269); *Marquart*, *IStR* 2011, 445 (451); *Monsenego*, *Selectivity in State Aid*, S. 47 f.; *Quigley*, *Intertax* 2012, 112 (113).

<sup>501</sup> Zur Verdeutlichung des Unterschieds kann hier auf § 8c Ia KStG verwiesen werden. So u.a. auch *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, Rn. 9.29. Denkt man sich den beihilfenrechtlich relevanten Abs. 1a weg, bleibt nach dem kleinräumigen Ansatz der Untergang des Verlustvortrags gem. § 8c I KStG als Referenzrahmen übrig. Berücksichtigt man hingegen das übergeordnete Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ist § 8c I KStG vielmehr als Ausnahme zum Referenzsystem des Verlustvortrags gem. §§ 8 I KStG iVm. 10d EStG einzustufen und § 8c Ia KStG wiederum als Rückausnahme.

<sup>502</sup> EuGH v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P, *Andres*, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 103 f. Eine endgültige Klärung der beihilfenrechtlichen Probleme der körperschaftsteuerlichen Verlustbehandlung ist dadurch allerdings noch nicht eingetreten. Siehe dazu *Kessler/Egelhof/Probst*, *DStR* 2018, 1945 (1948 f.); *de Broe*, *ec Tax Review* 2018, 285 (287 ff.).

<sup>503</sup> EuGH v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P, *Andres*, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 105 ff. Siehe dazu ebenso *Kessler/Egelhof/Probst*, *DStR* 2018, 1945 (1947).

<sup>504</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Fetzer/Böser*, *DStR* 2019, 1177 (1178); *Holtmann*, *EWS* 2016, 61 (67); *Ismer/Karch*, *IStR* 2014, 130 (134 f.); *Musil*, *FR* 2014, 953 (955).

ggf. für die Kommission selbst gar nicht eindeutig vorzunehmen.<sup>505</sup> Dieser Umstand führt dazu, dass der kleinräumige Ansatz der effektiven und leichteren Durchsetzung des europäischen Binnenmarktes dient.

Allerdings ist gegen den Einwand des übermäßigen Aufwands für die Kommission anzuführen, dass es grundsätzlich Aufgabe der Union selbst ist die mit der Durchführung des Europarechts betrauten Stellen personell und materiell so auszustatten, dass eine effektive Umsetzung des Europarechts gewährleistet ist.<sup>506</sup> Dieser Aspekt kann daher trotz des Ziels der Binnenmarktverwirklichung nicht einseitig zulasten der Mitgliedstaaten ausgelegt werden und die Rechtmäßigkeit der Auslegung des Primärrechts vorgeben. Der Gesichtspunkt der Schwierigkeit der exakten Festlegung der mitgliedstaatlichen Leitprinzipien hingegen fällt deutlich schwerer ins Gewicht. Wenn bereits Unsicherheiten bezüglich der Auslegung des mitgliedstaatlichen Verfassungsrechts bestehen, kann von der Kommission weder verlangt werden diese eigenständig abschließend zu klären noch deshalb die effektive Durchsetzung des Binnenmarktes von diesen außerhalb ihrer Sphäre liegenden Unwägbarkeiten abhängig zu machen.<sup>507</sup> Somit verfängt dieses Argument im Ergebnis nur teilweise und kann zugleich nicht vollständig entkräftet werden. Darüber hinaus wird für den kleinräumigen Ansatz angeführt, dass er den Mitgliedstaaten ein geringeres Missbrauchspotential durch die juristische Normgestaltung überlasse.<sup>508</sup> Vor dem Hintergrund der Möglichkeiten das Verhältnis von Ausnahme, Gegen Ausnahme und wiederum Rückausnahme so zu verschieben, dass das gewünschte Ergebnis erzielt wird, ist dieser Ansatz nicht unmittelbar von der Hand zu weisen. Allerdings muss beachtet werden, dass dieser Gefahr durch die Rechtsprechung des EuGH in zweierlei Hinsicht Einhalt geboten wird. Zum einen wird an dieser Stelle an die Wirkung und nicht an die

---

<sup>505</sup> Siehe zu Schwierigkeiten der Ermittlung nationaler Grundprinzipien durch Organe der Union *Monsenego*, *Selectivity in State Aid*, S. 78.

<sup>506</sup> Dies lässt sich bereits aus der gem. Art. 4 III 1 EUV verankerten gegenseitigen Loyalitätspflicht von Union und Mitgliedstaaten herleiten, die besonders das Funktionieren der Union gewährleisten soll. Vergleiche dazu *Obwexer*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Art. 4 AEUV Rn. 67 f.; *Schill/Krenn*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Recht der EU*, Art. 4 EUV NL August 2018, Rn. 67 ff., 111 ff.

<sup>507</sup> Siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Rn. 9.29. Die nicht ausreichende Kenntnis über mitgliedstaatliche rechtliche Zusammenhänge wurde beispielhaft deutlich in der finnischen Rechtssache *P Oy*, siehe EuGH v. 18.07.2013, Rs. C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 22.

<sup>508</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Ismer/Karch*, *IStR* 2014, 130 (134).

rechtliche Gestaltung der Maßnahme angeknüpft<sup>509</sup> und zum anderen besteht im Fall besonders umfassender und systemwidriger Umgehungen laut der Rechtsprechung des EuGH die Möglichkeit eine Korrektur der Bestimmung des Referenzrahmens in Grenzfällen vorzunehmen.<sup>510</sup>

Für den globaleren Ansatz spricht jedoch in erheblichem Maße die umfassende Beachtung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten.<sup>511</sup> Durch die Berücksichtigung der autonomen Leitprinzipien wird hier gewährleistet, dass mitgliedstaatliche Belastungs- oder Verschonungsentscheidungen im Steuerrecht vollständig gewürdigt werden und zur Geltung kommen. Gerade im Bereich der direkten Steuern, die keiner europäischen Harmonisierung unterliegen, ist diesem Aspekt weitreichende Geltung zu verschaffen. Vor dem Hintergrund der bereits dargestellten Ausweitung des Beihilfenrechts im Allgemeinen ist dieser Aspekt daher sowohl qualitativ als auch quantitativ nicht unterzugewichten. Zu fragen ist allerdings, ob, die Berücksichtigung oder Überprüfung mitgliedstaatlicher Verfassungs- und Leitprinzipien mit der beihilfenrechtlichen Aufgabe der Kommission vereinbar ist.<sup>512</sup> Würde im Rahmen der Bestimmung des Referenzrahmens tatsächlich eine vollständige inhaltliche Überprüfung vorgenommen, ob mitgliedstaatliche Steuernormen die jeweiligen nationalstaatlichen Leitprinzipien folgerichtig und rechtmäßig umsetzen, wäre dieser Einwand berechtigt. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass sich die Kommission hier lediglich der einschlägigen Leitprinzipien bedienen soll, um die auf den jeweiligen Mitgliedstaat zugeschnittene steuerliche Normalbelastung zu bestimmen. Durch den globalen An-

---

<sup>509</sup> Siehe u.a. EuGH v. 22.12.2008, Rs. C-487/06 P, *British Aggregates*, ECLI:EU:C:2008:757 Rn. 89; v. 21.12.2016, Rs. C-164/15 P u.a., *Aer Lingus*, ECLI:EU:C:2016:990 Rn. 68; EuGH v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P, *Andres*, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 91 f.

<sup>510</sup> EuGH v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., *Gibraltar*, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 92, 106 ff. Weiterführend dazu *de Broe*, *ec Tax Review* 2018, 285 (287); *Englisch*, *DStR* 2018, 2501 (2503); *Monsenego*, *Selectivity in State Aid*, S. 27 ff. mit Bezug zur Heranziehung des Arm's-length-Prinzips.

<sup>511</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Balbinot*, *FR* 2018, 729 (733); *Driën*, *DStR* 2011, 289 (292); *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, Rn. 9.12; *Monsenego*, *Selectivity in State Aid*, S. 48; *Musil*, *FR* 2014, 953 (954).

<sup>512</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Ismer/Karch*, *IStR* 2014, 130 (134).



satz liegt folglich vielmehr eine Berücksichtigung der mitgliedstaatlichen Steuerautonomie als deren Verletzung vor<sup>513</sup> und korrespondiert auch mit dem umfassenden Prüfungsauftrag, der mit dem objektiven Beihilfenbegriff einhergeht<sup>514</sup>. Darüber hinaus spricht für einen globaleren Ansatz, dass ein zu kleinteiliges Vorgehen jede an bestimmte Voraussetzungen geknüpfte Steuerprivilegierung beihilfenrechtlich in Frage stellt und dadurch mitgliedstaatliche Steuersysteme in ihrer Gesamtheit europarechtlich überformt.<sup>515</sup> Wenngleich sich auch diesbezüglich vor allem Bedenken bezüglich der Steuerhoheit zeigen, kann dieser Umstand mit Blick auf den wirkungsorientierten Ansatz und die Stellung des Prüfungspunktes innerhalb der Selektivität jedoch zurückgewiesen werden. Trotz der Bedeutung der Bestimmung des Referenzrahmens ist die Bestimmung der materiellen Selektivität im zweiten Prüfungsschritt von entscheidender Bedeutung und erfasst tatbestandlich nicht bereits jede vorteilhafte Steuernorm.<sup>516</sup> Folglich kann allein durch die Bestimmung des Referenzrahmens nicht von der Verbreitung eines Generalverdachts gesprochen werden, wenn die wirkungsorientierte Prüfung als Korrektiv dient und genau die Normen erfasst, die tatsächlich beschränkt begünstigend wirken.

Im Ergebnis steht bei dieser Frage vor allem die Effektivierung des Binnenmarktziels aus Art. 3 III 1 EUV den Kompetenzverteilungsbedenken bezüglich der (Steuer-)Souveränität der Mitgliedstaaten gegenüber. Beide Maßgaben wurzeln im Primärrecht und unterscheiden sich daher mit Blick auf die abstrakte Wertigkeit nicht.<sup>517</sup> Gleichsam folgt aus der normenhierarchischen Stellung, dass keiner der beiden gleichrangigen primärrechtlichen Vorgaben jegliche Geltung entzogen werden darf. Für die konkrete Frage der Referenzbestimmung ergibt sich daraus, dass weder der kleinräumige noch der globale Ansatz alleingültig Anwendung finden kann.<sup>518</sup> Aufgrund der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten

---

<sup>513</sup> Vergleiche *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.28; *Hey*, *StuW* 2015, 331 (339).

<sup>514</sup> EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-524/14 P, Hansestadt Lübeck, ECLI:EU:C:2016:971 Rn. 61; *Bartosch*, *EuZW* 2017, 756 (758).

<sup>515</sup> Vergleiche *Demleitner* *IStR* 2016, 328 (332); *Drüen*, *DStR* 2011, 289 (291).

<sup>516</sup> Auf die materielle Bedeutung des zweiten Prüfungsschritts ebenfalls hinweisend *Bartosch*, *EuZW* 2017, 756 (761).

<sup>517</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Knauff*, *Recht im Mehrebenensystem*, S. 96 f.

<sup>518</sup> Auf mögliche Probleme bezüglich einer singulären Anwendung siehe *Kessler/Egelhof/Probst*, *DStR* 2018, 1945 (1953).

hat die Kommission jedoch – in stärkerem Maße als bisher vielfach praktiziert – bei der Bestimmung des Referenzrahmens entsprechende Leitprinzipien in Grundzügen herauszuarbeiten und zu berücksichtigen. Dabei gilt es zur Wahrung der mitgliedstaatlichen Souveränität bei der Ermittlung der einschlägigen Prinzipien ebenfalls vorrangig auf die Sicht nationaler Gerichte abzustellen und dies nicht der Kommission zu überlassen.<sup>519</sup> Das dargestellte eher mathematische Vorgehen der Kommission ist folglich solange rechtlich nicht zu beanstanden, wie der ermittelte Referenzrahmen nicht gegen mitgliedstaatliche Leitprinzipien verstößt. Diese Übereinstimmung ist von der Kommission jedoch stets zu überprüfen und im Fall einer Unvereinbarkeit unter Anwendung der Leitprinzipien eine Korrektur des Referenzrahmens vorzunehmen. Auf der anderen Seite findet die Berücksichtigung der Leitprinzipien an der Stelle ihre Grenze, wo bereits die Ermittlung aufgrund unklarer Rechtslage besonders schwierig oder unmöglich ist. Festzuhalten bleibt daher, dass die strikte Linie der Kommission nicht einwandfrei ist und die Berücksichtigung mitgliedstaatlicher Grundprinzipien deutlich umfassender erfolgen muss und sich nicht allein auf die Regelungstechnik stützen darf. Dies entspricht im Ergebnis zugleich der kürzlich vom EuGH in der Entscheidung zu § 8c Ia KStG zum Ausdruck gebrachten Rechtsauffassung.<sup>520</sup>

In diesem Zusammenhang ist allerdings abzuwarten, ob sich die Kommission und das EuG von der Entscheidung des EuGH nachhaltig beeinflussen lassen oder der kleinräumigen Ansicht weiter folgen.<sup>521</sup> Denkbar ist, dass sie die Bedeutung der Entscheidung nicht als allgemeingültig einstufen, sondern lediglich auf den komplexen Hintergrund der Verlustbehandlung im deutschen Körperschaftsteuerrecht reduzieren.<sup>522</sup> Hinzu kommt, dass die aufgezeigte Unterscheidung nicht in jeder beihilfenrechtlichen Konstellation wirklich von Relevanz

---

<sup>519</sup> *Ellenrieder/Mörwald*, IStR 2018, 861 (865).

<sup>520</sup> EuGH v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P, Andres, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 91 ff. Siehe dazu zudem *de Broe*, ec Tax Review 2018, 285 (286).

<sup>521</sup> Ebenfalls kritisch bezüglich einer zu erwartenden einheitlichen Rechtsprechungslinie *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 74.

<sup>522</sup> Letzteres legt vor allem das Begriffsverständnis der Kommission nahe. Siehe dazu Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19.07.2016, ABl. EU 2016, C 262/1, Rn. 132 ff.; *Kessler/Egelhof/Probst*, DStR 2018, 1945 (1953).

ist.<sup>523</sup> Viele Verfahren, die die europäischen Gerichte in dieser Frage bisher zu behandeln hatten, wiesen nicht derart komplexe Strukturen wie bei § 8c Ia KStG auf, sondern als Referenzsystem ergab sich nach beiden Ansätzen das mitgliedstaatliche Körperschaftsteuer-<sup>524</sup>, Grundsteuer-<sup>525</sup> bzw. Grunderwerbsteuersystem<sup>526</sup> oder auch verschiedene Energiebesteuerungsarten<sup>527</sup> im Allgemeinen. Dabei führte die mathematische Subtraktion des kleinräumigen Ansatzes bereits zu dem Ergebnis, welches sich auch unter Zugrundelegung der einschlägigen Leitprinzipien ergibt.

## **b. Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung**

Folglich ist zu untersuchen, wie der Referenzrahmen bei den vorliegenden Möglichkeiten für FuE-Steueranreize zu bestimmen ist. Den herausgearbeiteten Förderungsmöglichkeiten für unternehmerische Forschung und Entwicklung ist mit Blick auf die Bestimmung des Referenzrahmens zunächst gemein, dass sie durch ihre Modifikationen der Bemessungsgrundlage bzw. Steuerschuld keine eigenständige Steuer begründen, sondern in das bestehende System der Besteuerung von Unternehmen integriert werden. In Deutschland stellt dies eine Modifikation der bestehenden Vorschriften des EStG, ggf. des KStG und mittelbar des GewStG dar. Beispielsweise könnte ein erhöhter Betriebsausgabenabzug in die §§ 4 ff. EStG aufgenommen werden und damit die steuerliche Gewinnermittlung modifizieren. Bei den anderen Ausgestaltungen eines FuE-Steueranreizes weist die Gesetzesänderung zwar im Vergleich jeweils andere Anknüpfungspunkte auf, allerdings entsprechen diese alle dergestalt dem gleichen Muster, dass die bestehende Unternehmensbesteuerung auch hier lediglich um die FuE-fördernde Norm erweitert wird. Die Anwendung der kleinräumigen Bestimmungsmethode führt dann jeweils dazu, dass die begünstigende Norm wegfällt und das allgemeine

---

<sup>523</sup> So auch *Englisch*, DStR 2018, 2501 (2503).

<sup>524</sup> EuGH v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a., *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550 Rn. 50; EuG v. 07.11.2014, Rs. T-219/10, *Autogrill Espana*, ECLI:EU:T:2014:939 Rn. 62; v. 07.11.2014, Rs. T-399/11, *Banco Santander*, ECLI:EU:T:2014:938 Rn. 66. Diese Annahmen zum Referenzrahmen wurden durch EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., *World Duty Free, Banco Santander, Santusa*, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 63 nicht zurückgenommen.

<sup>525</sup> EuGH v. 09.10.2014, Rs. C-522/13, *Ministerio de Defensa*, ECLI:EU:C:2014:2262 Rn. 36.

<sup>526</sup> EuGH v. 19.12.2018, Rs. C-374/17, *A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 37.

<sup>527</sup> Siehe EuGH v. 04.06.2015, Rs. C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, ECLI:EU:C:2015:354 Rn. 77 f.

System der Unternehmensbesteuerung mit den Vorschriften zur Bemessungsgrundlage bzw. Steuerschuld als Referenzsystem übrig bleibt. Diese Normen dienen in ihrer derzeitigen Ausprägung dem in Deutschland für die Besteuerung geltenden Leitprinzip der Leistungsfähigkeit (Art. 3 I GG iVm. Art. 20 I GG)<sup>528</sup> und sind daher auch nach dem globaleren Ansatz als steuerliche Normalbelastung anzusehen. Der Referenzrahmen bei FuE-Steueranreizen liegt daher nach beiden Ansätzen in Form des allgemeinen Systems zur Besteuerung von Unternehmen in Deutschland vor.

## 2. Abweichung vom Referenzrahmen zugunsten bestimmter Unternehmen

Nachdem im ersten Schritt mit dem Referenzrahmen die Grundlage der weiteren Prüfung gelegt wurde, ist im zweiten Schritt zu untersuchen, ob durch die in Frage stehenden Maßnahmen von diesem Vergleichsmaßstab zugunsten bestimmter Unternehmen abgewichen wird.<sup>529</sup> Wenngleich nach der Bestimmung des steuerlichen Normalmaßes eine Abweichung an sich leicht festzustellen ist, erfordert die Ermittlung der spezifischen Begünstigung für Unternehmen eine umfassendere Prüfung.<sup>530</sup> Nach langer Zeit gefestigter Rechtsprechung des EuGH war es dafür erforderlich, dass nicht nur keine allgemeine steuerliche Maßnahme vorliegt,

---

<sup>528</sup> Dies gilt nach vorzugswürdiger Ansicht auch für die Besteuerung von Unternehmen im Rahmen der KSt. Siehe dazu *Englisch*, Dividendenbesteuerung, S. 110 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 563 ff.; *Hennrichs*, StuW 2002, 201 (205); *Jachmann*, Steuer-gesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, S. 17 ff.; *Pezzer*, Rechtfertigung der Körperschaftsteuer und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer, in: Lang, FS Tipke, S. 424 f.; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Band II, S. 1173 ff. Ohne eingehende Diskussion ebenfalls davon ausgehend *Birk*, StuW 2000, 328 (329, 332 ff.).

<sup>529</sup> Siehe dazu und im Folgenden generell *Ellenrieder*, IStR 2018, 480 (482 ff.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.18 ff., n.n.v.; *Hey*, StuW 2015, 331 (341 f.); *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker/Körber, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 107 I AEUV Rn. 228 ff.; *Monsenego*, Selectivity in State Aid, S. 75 ff.; *Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 209 ff.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 13-060 ff.

<sup>530</sup> Vergleiche *Luja*, in: Rust/Micheau, State Aid and Tax Law, § 7.06.

sondern dass eine abgrenzbare Gruppe von Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen begünstigt wird<sup>531</sup>, die sich in Bezug auf die in Frage stehende Maßnahme in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Lage befinden.<sup>532</sup> Von diesem Grundsatz ist der EuGH in der jüngeren Judikatur mit weitreichender Bedeutung für die Annahme der Selektivität und ihres Verständnisses abgewichen<sup>533</sup>, sodass nachfolgend diese Entwicklung nachvollzogen und das derzeit angewandte Prüfungsprogramm, insbesondere in Bezug auf FuE-Steueranreize, dargelegt wird.

Der EuGH vertritt zu diesem Prüfungspunkt darüber hinaus unverändert die Ansicht, dass es der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten entspricht, im Wege grundsätzlich weitreichender Freibeträge oder niedriger Steuersätze ein für den Steuerpflichtigen vorteilhaftes Besteuerungssystem zu schaffen.<sup>534</sup> Gleichsam ist es beihilfenrechtlich unbedenklich, wenn aus Lenkungsgründen bestimmte Belastungen in Form einer eigenen Steuer wie z.B. einer Kernbrennstoff-, Tabak- oder CO<sub>2</sub>-Steuer eingeführt werden.<sup>535</sup> Darüber hinaus sind viele Maßnahmen des mitgliedstaatlichen Steuergesetzgebers beihilfenrechtlich nicht unproblematisch.

---

<sup>531</sup> Zu beachten ist, dass bei der Selektivität, wie auch bei der Begünstigung, ein Vergleich bezüglich einer bestehenden Referenz vorgenommen wird. Die Prüfung unterscheidet sich aufgrund verschiedener Bezugspunkte jedoch gravierend und sollte daher auch getrennt vorgenommen werden. Bei der Begünstigung wird festgestellt, ob es überhaupt eine Abweichung von der Normalbelastung gibt, wohingegen bei der Selektivität geprüft wird, ob sich diese Abweichung lediglich auf bestimmte Unternehmen beschränkt. Siehe dazu *Schön*, in: Hancher/Ottersvanger/Slot, EU State Aids, Rn. 13-031 f., 13-034. Zudem folgert daraus *Luts*, ec Tax Review 2014, 258 (269), dass eine striktere Trennung zwischen beiden Prüfungspunkten vorzunehmen ist.

<sup>532</sup> Siehe EuGH v. 08.11.2001, Rs. C-143/99, Adria Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598 Rn. 41; v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a., Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550 Rn. 54; v. 08.09.2011, Rs. C-279/08 P, Dutch NOx, ECLI:EU:C:2011:551 Rn. 52; v. 09.10.2014, Rs. C-522/13, Ministerio de Defensa, ECLI:EU:C:2014:2262 Rn. 38.

<sup>533</sup> Siehe dazu allgemein *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.18 ff., n.n.v. und *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (157 ff.) mit Verweis auf EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 als Ausgangspunkt dieser Entwicklung.

<sup>534</sup> Siehe beispielhaft EuGH v. 19.09.2000, Rs. C-156/98, Deutschland/Kommission, ECLI:EU:C:2000:467 Rn. 22; v. 29.03.2012, Rs. C-417/10, 3M Italia SpA, ECLI:EU:C:2012:184 Rn. 41. Als Grenze sind hierbei jedoch missbräuchliche Umgehungen zu sehen. Siehe dazu EuGH v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 106 ff.

<sup>535</sup> Siehe EuGH v. 04.06.2015, Rs. C-5/14, Kernkraftwerke Lippe-Ems, ECLI:EU:C:2015:354 Rn. 78 f.; *Luja*, ec Tax Review 2016, 312 (317). Vergleiche dazu auch die nicht steuerliche Konstellation bezüglich der Entgeltordnung des Lübecker Flughafens in EuGH v.

## a. Stand der europäischen Rechtspraxis

Im Ausgangspunkt erkennen die europäischen Gerichte zwei verschiedene Formen der Abweichung zugunsten bestimmter Unternehmen an. Zum einen gibt es den Standardfall der de-jure-Selektivität und zum anderen die Konstellation der weiter gefassten de-facto-Selektivität.<sup>536</sup>

Erstere wurde in der Rechtsprechung lange dergestalt verstanden, dass sich aus der von der Referenz abweichenden Norm eine spezifische Begünstigung ergibt, die normativ auf eine abgrenzbare Gruppe von Unternehmen zugeschnitten ist, indem qua Gesetz an verschiedene unternehmensbezogene Voraussetzungen angeknüpft wird.<sup>537</sup> Dies wurde für Konstellationen anerkannt, in denen die begünstigende Abweichung an eine ausgewählte Unternehmenstätigkeit bzw. ein bestimmtes Geschäftsfeld geknüpft wird, die Unternehmensgröße oder Gesellschaftsform maßgeblich sind oder die wirtschaftliche Verfassung Begünstigungsvoraussetzung ist. Als weiteres zwingendes Erfordernis kam hinzu, dass die unterschiedlich behandelten Unternehmen als vergleichbar einzustufen sind.

Seit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache World Duty Free hat sich der Prüfungsumfang der de-jure-Selektivität in ständiger Rechtsprechung jedoch reduziert.<sup>538</sup> Anders als zuvor verlangt der EuGH in diesem Urteil nicht, dass die

---

21.12.2016, Rs. C-524/14 P, Hansestadt Lübeck, ECLI:EU:C:2016:971 Rn. 47, 63. In der Literatur siehe *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 13-037 und *Englisch*, StuW 2012, 318 (324 ff.) mit gegenteiliger Auffassung.

<sup>536</sup> Siehe generell Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19.07.2016, ABl. EU 2016, C 262/1, Rn. 121; *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker/Körper, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 107 I AEUV Rn. 183 ff.

<sup>537</sup> Dies lässt sich eingehend den Entscheidungen EuGH v. 08.11.2001, Rs. C-143/99, Adria Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598 Rn. 50 f.; v. 15.12.2005, Rs. C-66/02, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2005:768 Rn. 95 ff.; v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a., Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550 Rn. 55 ff.; v. 29.03.2012, Rs. C-417/10, 3M Italia SpA, ECLI:EU:C:2012:184 Rn. 41; EuG v. 07.11.2014, Rs. T-219/10, Autogrill Espana, ECLI:EU:T:2014:939 Rn. 40 ff.; v. 07.11.2014, Rs. T-399/11, Banco Santander, ECLI:EU:T:2014:938 Rn. 44 ff. entnehmen. Siehe dazu und im Folgenden zudem *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.18 ff., n.n.v.; *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (157 ff.); *Linn*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 583 ff.

<sup>538</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 77; *Ellenrieder*, IStR 2018, 480 (482 f.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.18, 9.28 und 9.30, n.n.v.; *Ismer/*

Kommission zur Darlegung der Selektivität eine anhand abschließender Merkmale abgrenzbare Gruppe von begünstigten Unternehmen herausarbeiten muss<sup>539</sup> und widerspricht damit ausdrücklich dem EuG als Vorinstanz.<sup>540</sup> Die Prüfung der de-jure-Selektivität wird ausdrücklich auf die Feststellung einer Ungleichbehandlung zwischen verschiedenen Unternehmen durch die in Frage stehende Steuerregelung und die Vergleichbarkeit zwischen den diskriminierten und nichtdiskriminierten Unternehmen beschränkt.<sup>541</sup> Dabei stellt der EuGH in Bezug auf die Prüfung klar, dass allein aus dem Umstand, dass die Art der Tätigkeit des Unternehmens für die Gewährung der Begünstigung irrelevant ist und, dass die Begünstigung an sich von der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen abhängt, keine pauschale Auswirkung für die Bejahung oder Verneinung der Selektivität abzuleiten ist.<sup>542</sup> Vielmehr wird in diesem Kontext die Bedeutung der Vergleichbarkeitsprüfung hervorgehoben.<sup>543</sup>

Auch wenn zuweilen im Rahmen der Interpretation des Urteils eine zu weitgehende Verallgemeinerung dieser Entscheidung und der entsprechenden Passagen abgelehnt wird<sup>544</sup>, ist zu berücksichtigen, dass nachfolgende Urteile in den Rechtssachen ANGED, Kommission/Spanien und A-Brauerei nicht nur in ihrer jeweiligen Prüfung das Urteil in der Rechtssache World Duty Free umfassend

---

*Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (159 f.); *Lampreave*, European Taxation 2019, 197 (202 f.); *Nicolaidis*, EStAL 2018, 412 (417 f.).

<sup>539</sup> So explizit EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 71, 78.

<sup>540</sup> EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 64 f. mit Verweis auf EuG v. 07.11.2014, Rs. T-219/10, Autogrill Espana, ECLI:EU:T:2014:939 Rn. 44 ff.; v. 07.11.2014, Rs. T-399/11, Banco Santander, ECLI:EU:T:2014:938 Rn. 48 ff.

<sup>541</sup> Siehe EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 67, 77, 86.

<sup>542</sup> EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 82 ff. Siehe zudem *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 78.

<sup>543</sup> EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 85 f.

<sup>544</sup> Siehe bspw. *Kokott*, Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfenbegriff, in: Lang, DStJG 41 (2018), 535 (539 f.).

beachtet und zitiert haben<sup>545</sup>, sondern auch die dargelegte Beschränkung der Prüfung auf die Ungleichbehandlung und die Vergleichbarkeit ganz allgemein bekräftigen. Aufgrund dieser Eindeutigkeit und der mehrfachen, sich über mehrere Jahre erstreckenden Übernahme des Prüfungsprogramms kann folglich bezüglich der de-jure-Selektivität von einer allgemeinen Rechtsprechungsänderung gesprochen werden. Dieser Umstand zeigt sich überdies in der gleichfalls stattfindenden Rezeption der zweischrittigen Prüfung durch die Kommission.<sup>546</sup> Die aufgezeigte Rechtsprechungsänderung führt allerdings entgegen einiger entsprechend vorgebrachter Positionen<sup>547</sup> nicht dazu, dass die beihilfenrechtliche Prüfung mittlerweile der eines Gleichheitssatzes entspricht<sup>548</sup>. Vielmehr besteht der beihilfenspezifische Charakter aufgrund der weiterhin vorhandenen Erfassung ausschließlich begünstigender Abweichungen und der Begrenzung auf systemimmanente Gründe innerhalb der Rechtfertigung weiter fort.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass der Wegfall des Erfordernisses der Gruppenspezifität zu einer Ausweitung des Anwendungsbereichs der de-jure-Selektivität führt. Eine Ungleichbehandlung und eine Vergleichbarkeit ohne weitere spezifische Eingrenzung ist regelmäßig weitaus schneller gegeben, da mitgliedstaatliche Steuerregelungen nur sehr selten keine mit Ungleichbehandlungen verbundene Wirkungsweise aufweisen.<sup>549</sup>

---

<sup>545</sup> EuGH v. 26.04.2018, Rs. C-233/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:280 Rn. 39 ff., 60 ff.; v. 25.07.2018, Rs. C-128/16 P, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2018:591 Rn. 68 ff.; v. 19.12.2018, Rs. C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 22 ff., 26 f.

<sup>546</sup> Siehe bspw. Beschluss der Kommission v. 20.06.2018, Staatliche Beihilfe SA.44888 2016/C, C(2018) 3839 final, Rn. 225. Zudem findet sich das Erfordernis ebenfalls nicht in der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19.07.2016, ABl. EU 2016, C 262/1, Rn. 121.

<sup>547</sup> Siehe dazu bspw. *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 73 f.; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 164 ff.; *Kokott*, Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfenbegriff, in: Lang, DStJG 41 (2018), 535 (536).

<sup>548</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Ellenrieder*, IStR 2018, 480 (485); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.33, n.n.v.

<sup>549</sup> *Ekkenga/Safaei*, DStR 2018, 1993 (1997); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.28, n.n.v.; *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (160).



Darüber hinaus ist das Vorliegen einer de-facto-Selektivität<sup>550</sup> generell sowohl von den europäischen Gerichten<sup>551</sup> als auch von der Kommission anerkannt<sup>552</sup>. Im Grundsatz wird unter dieser Form der Selektivität verstanden, dass steuerliche Regelungen zwar grundsätzlich mangels unternehmensspezifischer Voraussetzungen allen Unternehmen potentiell offenstehen, aber dafür an solche Kriterien anknüpfen, die unternehmerische Vorgänge oder damit verbundene Kennzahlen bzw. Parameter erfassen, sodass faktisch eine unterschiedliche Behandlung einer abgrenzbaren Gruppe von Unternehmen anhand dieser Kriterien vorgenommen wird.<sup>553</sup> Beispielhaft dafür sind Steuergutschriften für bestimmte Investitionsformen oder krisenbedingte Maßnahmen. De-facto-selektiv werden entsprechende Maßnahmen jedoch erst dann, wenn die Kriterien so spezifisch gewählt sind, dass zwischen dem unternehmerischen Vorgang und möglichen unternehmensbezogenen Merkmalen eine derart enge Verbindung besteht, die dazu führt, dass die Norm dergestalt wirkt, als würde an vergleichbare oben genannte unternehmensbezogene Kriterien angeknüpft.<sup>554</sup> Der EuGH hat diesbezüglich klargestellt, dass das Entfallen des Erfordernisses der Herausarbeitung einer spezifisch geförderten Gruppe von Unternehmen nicht für die Prüfung der

---

<sup>550</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Ekkenga/Safaei*, DStR 2018, 1993 (2001 f.); *Englisch*, DStR 2018, 2501 (2504); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.26, n.n.v.; *Hey*, StuW 2015, 331 (340 f.); *Ismar/Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (163 ff.); *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker/Körber, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 107 I AEUV Rn. 185 ff.

<sup>551</sup> Siehe EuGH v. 15.12.2005, Rs. C-66/02, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2005:768 Rn. 96 f.; v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 101 ff.; v. 24.11.2011, Rs. C-458/09 P, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2011:769 Rn. 59 f.

<sup>552</sup> Siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19.07.2016, ABl. EU 2016, C 262/1, Rn. 122.

<sup>553</sup> *Ekkenga/Safaei*, DStR 2018, 1993 (2001) sprechen in diesem Zusammenhang von „aktions- bzw. anlassbezogene[n] Steuererleichterungen“. Abzugrenzen ist dies von mittelbar begünstigenden Konstellationen, in denen Unternehmen indirekt durch Erzeugung einer gezielten Nachfragewirkung begünstigt werden und die vorliegend allerdings nicht einschlägig sind. Siehe dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.21.

<sup>554</sup> Siehe dazu EuGH v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 106 f.

de-facto-Selektivität gilt.<sup>555</sup> Als Hintergrund ist hierbei insgesamt von der Verhinderung einer Umgehung der de-jure-Selektivität auszugehen.<sup>556</sup>

Im Gibraltar-Fall wurde dabei sogar das gesamte Körperschaftsteuersystem Gibraltors wegen seiner immanenten Verschonung von Off-Shore Unternehmen als de-facto-selektiv eingestuft<sup>557</sup>, da der EuGH zum einen durch die Anknüpfung an die Niederlassung von Off-Shore Unternehmen eine klar abgrenzbare Gruppe von faktisch Begünstigten ausmachen konnte und es zudem als erwiesen ansah, dass diese Wirkung seitens des Mitgliedstaates auch intendiert war.<sup>558</sup> Das Merkmal der Ungleichbehandlung hat der EuGH aus Gründen der Missbrauchsabwehr und zur Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs entfallen lassen<sup>559</sup> und die Rechtsprechung zur de-facto-Selektivität damit grundlegend neu ausgerichtet<sup>560</sup>. Dabei ist nach verständiger Lesart der Gibraltar-Entscheidung keine aktive Umgehungsabsicht der de-jure-Selektivität seitens des Mitgliedstaates erforderlich.<sup>561</sup> Trotz der Anerkennung dieser rechtlichen Konstruktion ist bisher seitens

---

<sup>555</sup> Siehe EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 72 f.

<sup>556</sup> Vergleiche dazu allgemein *Englisch*, DStR 2018, 2501 (2503 f.); *Pérez Bernabeu*, EStAL 2017, 582 (592).

<sup>557</sup> EuGH v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 85 ff. Ausdrücklich bekräftigt wurde diese Möglichkeit der de-facto-Selektivität eines gesamten Referenzrahmens in EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 76 f. Siehe zudem *Fetzer/Böser*, DStR 2019, 1177 (1177 ff.); *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (163 ff.); *Pérez Bernabeu*, EStAL 2017, 582 (591 ff.).

<sup>558</sup> Siehe dazu EuGH v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 101, 104, 106 f. Siehe auch *Lang*, EStAL 2012, 411 (417); *Quigley*, Intertax 2012, 112 (117 f.). Angedeutet wird dieser Aspekt ebenfalls von *Forrester*, ec Tax Review 2018, 19 (27) durch die Hervorhebung der Bedeutung der mitgliedstaatlichen Zielsetzung.

<sup>559</sup> Siehe EuGH v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 87 f., 106 ff.; mit entsprechender Erläuterung auch in EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 67 ff.

<sup>560</sup> So ebenfalls *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.26, n.n.v. Siehe auch mit Blick auf die Rezeption durch die Kommission *Ylinen*, IStR 2017, 100 (102).

<sup>561</sup> Der EuGH spricht in der Entscheidung lediglich davon, dass seitens des Mitgliedstaats eine entsprechende Zielsetzung bzw. Konzeption gegeben sein muss. Vergleiche EuGH v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a., Gibraltar, ECLI:EU:C:2011:732 Rn. 101 und 106. Siehe dazu allgemein *Englisch*, DStR 2018, 2501 (2505).

der europäischen Gerichte nicht abschließend herausgearbeitet worden, wie genau diese faktische Wirkung ausgeprägt sein muss und in welchen Konstellationen eine Anwendbarkeit gegeben ist.<sup>562</sup>

Die europäische Rechtsprechung hat allerdings im Laufe der Rechtsentwicklung verschiedene allgemeine Auslegungsgrundsätze für beide Formen der Selektivitätsprüfung formuliert, die vom EuGH und EuG bis in die jüngsten Urteile hinein aufgegriffen werden. Dabei wurde in der Rechtsprechung sehr früh deutlich gemacht, dass eine wirkungsorientierte und nicht zweckorientierte Auslegung der jeweiligen begünstigenden Normen zur Bestimmung der Selektivität angezeigt ist.<sup>563</sup> Zudem ist nur aus dem Grund, dass eine Begünstigung für eine große Zahl von Unternehmen branchenübergreifend<sup>564</sup> oder im Gegenteil für eine vollständige Branche<sup>565</sup> Anwendung findet, diese nicht per se als allgemeine Maßnahme einzustufen. Gleichsam führt eine auf objektive Voraussetzungen zurückgreifende Begünstigung nicht von vornherein zu einem Ausschluss der Selektivität.<sup>566</sup> Ob die Begünstigung in der Praxis von den Unternehmen tatsächlich beansprucht wird, ist dabei ebenfalls nicht von Belang<sup>567</sup>, sodass der Ansatz der

---

<sup>562</sup> Siehe *Bartosch*, BB 2016, 855 (855); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch<sup>2</sup>, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.26, n.n.v.; *Fetzer/Böser*, DStR 2019, 1177 (1179); *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (164); *Staviczky*, EStAL 2015, 332 (339).

<sup>563</sup> Siehe dazu EuGH v. 22.12.2008, Rs. C-487/06 P, *British Aggregates*, ECLI:EU:C:2008:757 Rn. 85 ff.; v. 29.03.2012, Rs. C-417/10, *3M Italia SpA*, ECLI:EU:C:2012:184 Rn. 36; v. 21.12.2016, Rs. C-164/15 P u.a., *Aer Lingus*, ECLI:EU:C:2016:990 Rn. 68; v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., *World Duty Free, Banco Santander, Santusa*, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 79; v. 26.04.2018, Rs. C-233/16, *ANGED*, ECLI:EU:C:2018:280 Rn. 47. Diese Prüfung führt dazu, dass eine Norm nicht als Ausnahme konzipiert sein muss, um an dieser Stelle als selektiv eingestuft zu werden. Vergleiche dazu auch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.19; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 169.

<sup>564</sup> Siehe u.a. EuGH v. 08.11.2001, Rs. C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598 Rn. 48; v. 08.09.2011, Rs. C-279/08 P, *Dutch NOx*, ECLI:EU:C:2011:551 Rn. 50; v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., *World Duty Free, Banco Santander, Santusa*, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 80; v. 25.07.2018, Rs. C-128/16 P, *Kommission/Spanien*, ECLI:EU:C:2018:591 Rn. 70.

<sup>565</sup> Siehe u.a. EuGH v. 17.06.1999, Rs. C-75/97, *Belgien/Kommission*, ECLI:EU:C:1999:311 Rn. 33; v. 15.12.2005, Rs. C-148/04, *Unicredito Italiano*, ECLI:EU:C:2005:774 Rn. 45; v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., *World Duty Free, Banco Santander, Santusa*, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 80. Grundsätzlich mit gleicher Aussage EuGH v. 19.12.2018, Rs. C-374/17, *A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 25.

<sup>566</sup> EuGH v. 08.09.2011, Rs. C-279/08 P, *Dutch NOx*, ECLI:EU:C:2011:551 Rn. 56.

<sup>567</sup> EuGH v. 26.06.2006, Rs. C-182/03 u.a., *Belgien und Forum 187*, ECLI:EU:C:2006:416 Rn. 105.

europäischen Gerichte hier als theoretisch-wirkungsorientierter Ansatz einzustufen ist. Vor dem Hintergrund dieser Grundsätze ist bei der Prüfung insgesamt stets auf den konkreten Einzelfall und dessen jeweilige Wirkungen abzustellen.

Im Rahmen der dargestellten Prüfungspraxis kommt darüber hinaus insbesondere der Prüfung der Vergleichbarkeit entscheidende Bedeutung zu.<sup>568</sup> Über einen längeren Zeitraum führten verschiedene Urteile dazu lediglich aus, dass sich unterschiedlich behandelte Unternehmen in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Lage befinden müssen<sup>569</sup>, ohne dass der Bezugspunkt und das Ausmaß der Vergleichbarkeit eindeutig geklärt waren.<sup>570</sup> Der grundsätzlich offene Begriff der „Vergleichbarkeit“ führte dabei in der Rechtsprechung zu verschiedenen denkbaren Ansatzpunkten.<sup>571</sup> Wenngleich auch in der früheren Rechtsprechung seitens der europäischen Gerichte die Leitlinien der Vergleichbarkeit mehrmals herausgearbeitet wurden, hat die Entscheidung des EuGH in der

---

<sup>568</sup> Siehe dazu und im Folgenden neben der bereits zitierten Rechtsprechung generell *Bartosch*, EuZW 2015, 99 (103 ff.); *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 795 ff.; *Ellenrieder*, IStR 2018, 480 (483 f.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.22, n.n.v.; *Linn*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 585.

<sup>569</sup> Siehe dazu beispielhaft EuGH v. 08.11.2001, Rs. C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598 Rn. 41; v. 06.09.2003, Rs. C-88/03, *Portugal/Kommission*, ECLI:EU:C:2003:511 Rn. 54 ff.; v. 29.04.2004, Rs. C-308/01, *GIL Insurance*, ECLI:EU:C:2004:252 Rn. 68.

<sup>570</sup> Siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.22, n.n.v. mit Verweis auf EuGH v. 08.11.2001, Rs. C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598 Rn. 41; v. 06.09.2003, Rs. C-88/03, *Portugal/Kommission*, ECLI:EU:C:2003:511 Rn. 54; v. 22.12.2008, Rs. C-487/06 P, *British Aggregates*, ECLI:EU:C:2008:757 Rn. 87; v. 08.09.2011, Rs. C-279/08 P, *Kommission/Niederlande*, ECLI:EU:C:2011:551 Rn. 52.

<sup>571</sup> Zum Teil wurde vertreten, dass die Vergleichbarkeit auch beinhaltet, dass zwischen den begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen ein tatsächliches Wettbewerbsverhältnis bestehen muss (siehe *Lang*, EStAL 2012, 411 (420) und in Andeutung EuG v. 04.09.2014, Rs. T-461/12, *Hansestadt Lübeck*, ECLI:EU:T:2014:758 Rn. 58). Zudem wurde entweder verlangt, dass als Bezugspunkt für die Vergleichbarkeit verschiedene Unternehmensparameter heranzuziehen sind (so beispielsweise EuG v. 10.04.2008, Rs. T-233/04, *Dutch NOx*, ECLI:EU:T:2008:102 Rn. 88 ff.) oder, dass eine Vergleichbarkeit davon abhängig gemacht wird, ob das nicht begünstigte Unternehmen durch Veränderungen im Rahmen einer unternehmerischen Entscheidung doch in den Kreis der Begünstigten gelangen könnte (so beispielsweise EuG v. 12.11.2013, Rs. T-499/10, *MOL*, ECLI:EU:T:2013:592 Rn. 77; v. 07.11.2014, Rs. T-219/10, *Autogrill Espana*, ECLI:EU:T:2014:939 Rn. 61; v. 07.11.2014, Rs. T-399/11, *Banco Santander*, ECLI:EU:T:2014:938 Rn. 65).

Rechtssache World Duty Free<sup>572</sup>, besonders in steuerlichen Konstellationen, für Klarheit gesorgt. In dem Verfahren ging es um eine Regelung der spanischen KSt (zugleich der einschlägige Referenzrahmen), die Abschreibungen für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften begünstigt, wohingegen parallele Beteiligungen an inländischen Gesellschaften nicht entsprechend behandelt werden. Nachdem das EuG in der Vorinstanz die Vergleichbarkeit der beiden Gruppen noch verneint hatte<sup>573</sup>, bejahte der EuGH diese, indem er darauf verwies, dass in Spanien körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen, unabhängig davon, ob sie Beteiligungen im In- oder Ausland erwerben, in gleicher Weise der spanischen KSt unterliegen und damit rechtlich und tatsächlich vergleichbar sind<sup>574</sup>. Der Gerichtshof stellte damit in seinem Urteil deutlich heraus, dass der alleinige Bezugspunkt der Vergleichbarkeit stets die Regelung und Intention<sup>575</sup> des zugrundeliegenden Referenzrahmens ist. Daraus folgt, dass die verglichenen Unternehmen lediglich grundsätzlich diesem Referenzsystem zu unterfallen haben, jedoch weder in direktem wirtschaftlichen Wettbewerb stehen müssen noch möglicherweise unterschiedliche unternehmensbezogene Merkmale eine Vergleichbarkeit ausscheiden lassen. Gleichsam stellen von der Art der Tätigkeit unabhängige Anknüpfungen an wirtschaftliche Vorgänge keinen grundsätzlichen Ausschluss der Selektivität dar.<sup>576</sup> Dies steht auch in Übereinstimmung mit vorherigen Entscheidungen in den Rechtssachen Paint Graphos<sup>577</sup>, DutchNOx<sup>578</sup>,

---

<sup>572</sup> EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 79 ff.

<sup>573</sup> EuG v. 07.11.2014, Rs. T-219/10, Autogrill Espana, ECLI:EU:T:2014:939 Rn. 61 ff., 70; v. 07.11.2014, Rs. T-399/11, Banco Santander, ECLI:EU:T:2014:938 Rn. 65 ff., 74.

<sup>574</sup> EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 92. Eine Bestätigung dieser Rechtsprechung erfolgte in EuGH v. 26.04.2018, Rs. C-233/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:280 Rn. 49 ff.; v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P, Andres, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 88 f.; v. 19.12.2018, Rs. C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 36.

<sup>575</sup> Vergleiche dazu auch EuGH v. 29.03.2012, Rs. C-417/10, 3M Italia SpA, ECLI:EU:C:2012:184 Rn. 42.

<sup>576</sup> EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a., World Duty Free, Banco Santander, Santusa, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 81 und 82; v. 25.07.2018, Rs. C-128/16 P, Kommission/Spanien, ECLI:EU:C:2018:591 Rn. 70.

<sup>577</sup> EuGH v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a., Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550 Rn. 54 ff.

<sup>578</sup> EuGH v. 08.09.2011, Rs. C-279/08 P, Dutch NOx, ECLI:EU:C:2011:551 Rn. 63 ff.

Eventech<sup>579</sup> oder auch die Entscheidung des EuG zu § 8c Ia KStG<sup>580</sup>. Zudem ergibt sich aus der weiteren Rechtsprechung, dass auch potentielle unternehmerische Entscheidungen nicht in Betracht zu ziehen sind.<sup>581</sup> Es reicht damit zur Herleitung einer allgemeinen Maßnahme nicht aus, dass grundsätzlich auch nicht begünstigte Unternehmen mit der geforderten Tätigkeit beginnen könnten. Der EuGH hat überdies deutlich gemacht, dass die Kommission die Vergleichbarkeit von Unternehmen nicht bloß durch einen pauschalen Verweis auf eine vermeintlich unterschiedslose Maßnahme annehmen darf, sondern bezogen auf die rechtlichen Grundlagen im Einzelfall diese stets eingehend herauszuarbeiten und zu begründen hat.<sup>582</sup>

Insgesamt hat die aufgezeigte Rechtsprechungslinie des EuGH zur Folge, dass ein weitreichender Teil des vormaligen Anwendungsbereiches der de-facto-Selektivität nun bereits von der de-jure-Selektivität erfasst wird.<sup>583</sup> Die Fälle der de-facto-Selektivität beschränken sich daher gegenwärtig primär auf Konstellationen der Missbrauchs- und Umgehungsvermeidung, die wie im Fall der Rechtsache Gibraltar bereits ganze (Teil-)Steuersysteme der Mitgliedstaaten erfassen können.<sup>584</sup> Dabei wird in Folge dieser Rechtsprechung nicht zwingend eine Abweichung innerhalb des Referenzsystems gefordert, sondern bereits das Referenzsystem an sich wird als selektiv eingestuft.<sup>585</sup> Daraufhin wird der Rechtsprechung aufgrund dieser Verschiebungen zum Teil das Fehlen eines ausreichend gefestigten dogmatischen Fundaments bei der Selektivitätsprüfung vorgeworfen.<sup>586</sup>

---

<sup>579</sup> EuGH v. 14.01.2015, Rs. C-518/13, Eventech, ECLI:EU:C:2015:5 Rn. 60 f.

<sup>580</sup> EuG v. 04.02.2016, Rs. T-620/11, GFKL Financial Services, ECLI:EU:T:2016:59 Rn. 143 f.

<sup>581</sup> Siehe dazu EuGH v. 04.06.2015, Rs. C-15/14 P, MOL, ECLI:EU:C:2015:362 Rn. 76 f.

<sup>582</sup> EuGH v. 20.12.2017, Rs. C-70/16 P, Autónoma de Galicia, ECLI:EU:C:2017:1002 Rn. 61.

<sup>583</sup> Vergleiche dazu und im Folgenden *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.28 ff., n.n.v.; *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (158).

<sup>584</sup> Vergleiche *Fetzer/Böser*, DStR 2019, 1177 (1179); *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2018, 156 (164).

<sup>585</sup> Siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.26, n.n.v. mit Verweis auf Beschluss der Kommission v. 04.07.2016, Staatliche Beihilfe SA.40018 2015/C, C(2016) 4056 final, Rn. 41 ff.; v. 04.07.2016, Staatliche Beihilfe SA.41187 2015/C, C(2016) 4049 final, Rn. 30 ff.; v. 30.06.2017, Staatliche Beihilfe SA.44351 2016/C, C(2017) 4449 final, Rn. 46 ff.

<sup>586</sup> *Ekkenga/Safaei*, DStR 2018, 1993 (1996); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rn. 9.28, n.n.v.; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 164.

Die Ausweitung des Anwendungsbereiches der de-jure-Selektivität führt zugleich dazu, dass der wirtschaftspolitische Spielraum und die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten bei der Implementierung von Lenkungsnormen in ausschließlich fiskalisch motivierte Steuern, wozu die allgemeine Ertragsbesteuerung grundsätzlich zählt, erheblich eingeschränkt wird.<sup>587</sup> Die Gründe dafür liegen im Wegfall des Erfordernisses zur Herausarbeitung einer abgrenzbare Gruppe von begünstigten Unternehmen bei der de-jure-Selektivität und im Bezugspunkt der Vergleichbarkeitsprüfung in Form des steuerlichen Referenzsystems. Nur wenn eine Abgabe insgesamt bereits ihrer Konzeption nach der Verfolgung eines bestimmten Lenkungszieles dient und einen eigenständigen Referenzrahmen bildet, ist die Vergleichbarkeit unter der Prämisse dieses speziellen Referenzrahmens hingegen zu verneinen und ermöglicht den Mitgliedstaaten weitreichendere Maßnahmen.<sup>588</sup> Die damit verbundene Berührung der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität und die grundsätzliche Verschiebung im Kompetenzgefüge zwischen der EU und den Mitgliedstaaten führt dabei ebenfalls zu nachhaltiger Kritik.<sup>589</sup> Dabei wird insbesondere kritisiert, dass der Beihilfenbegriff zu weit sei und die Selektivitätsprüfung vielmehr in Form einer Rückbesinnung auf die alte Rechtsprechung eindeutige und sachgerechte gruppenspezifische Voraussetzungen aufstellen solle, um einer Ausuferung des Beihilfenrechts entgegenzuwirken.

Mit Blick auf die vorgebrachte Kritik ist allerdings abzuwarten, ob diese die künftige Rechtsprechung des EuGH nachhaltig beeinflussen wird. Insbesondere die mehrmalige Bestätigung der Grundsätze aus der Rechtssache *World Duty Free* und das bisherige Ausbleiben entsprechender Anpassungen in der jüngsten Rechtsprechung lassen dies hingegen als ungewiss und vielmehr unwahrscheinlich erscheinen. Im Folgenden wird deshalb die derzeitige Rechtsprechungslinie

---

<sup>587</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Ellenrieder*, IStR 2018, 480 (483); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*<sup>2</sup>, Rn. 9.30, n.n.v.; *Nicolaidis*, EStAL 2018, 412 (417 f.).

<sup>588</sup> Dies wurde besonders deutlich in der Entscheidung EuGH v. 26.04.2018, Rs. C-233/16, *ANGED*, ECLI:EU:C:2018:280 Rn. 51 ff., in der für den Bereich jenseits der Fiskalzwecksteuern das mitgliedstaatliche Ermessen in Fragen der Wirtschaftspolitik besonders herausgehoben worden ist. Siehe zugleich *Ellenrieder*, IStR 2018, 480 (484); *Piarnas López*, EStAL 2018, 274 (277 ff.).

<sup>589</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Ekkenga/Safaei*, DStR 2018, 1993 (2002); *Ellenrieder*, IStR 2018, 480 (490); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*<sup>2</sup>, Rn. 9.28, 9.30, n.n.v.; *Kokott*, ISR 2017, 395 (400); *Nicolaidis*, EStAL 2018, 412 (417 f.).

geprüft, da für die Bewertung der Beihilfenkonformität möglicher FuE-Anreize die gegenwärtige Rechtslage zugrunde zu legen ist.

## **b. Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung**

Mit Blick auf die dargelegten Förderungsmöglichkeiten ist zunächst eine grundlegende Differenzierung vorzunehmen. Ohne Berücksichtigung des konkreten Anknüpfungspunktes im Steuertatbestand kann der steuerliche Anreiz entweder gezielt für die oftmals strukturell schwächer positionierten KMU/Start-ups konzipiert werden und ausschließlich diese begünstigen oder im Allgemeinen jedes forschende Unternehmen unabhängig von seiner Größe oder seines Geschäftsfeldes erfassen.<sup>590</sup> Im ersten Fall wird die Begünstigung neben der Komponente der Forschungstätigkeit an die Größe des Unternehmens geknüpft. Folglich liegt dabei in doppelter Hinsicht eine Ungleichbehandlung vor und insbesondere führt bereits die Eingrenzung der Größe bzw. des Alters des geförderten forschenden Unternehmens zu einer unterschiedlichen Behandlung.<sup>591</sup> Auch der Aspekt der rechtlichen und tatsächlichen Vergleichbarkeit ist bei entsprechenden Steueranreizen regelmäßig zu bejahen, da sowohl forschende KMU/Start-ups als auch forschende größere Unternehmen grundsätzlich in gleicher Weise der Unternehmensbesteuerung (Referenzrahmen) unterliegen und sich damit in einer vergleichbaren Lage befinden. Folglich ist vor dem Hintergrund der Ausführungen unter D. I. 2. a. in diesen Fällen eine de-jure-Selektivität gegeben. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Begrenzung der Forschungsförderung auf KMU/Start-ups auch unter Zugrundelegung der früheren Rechtsprechung wegen der an unternehmensbezogenen Kategorien anknüpfenden Ausgestaltung, die unproblematisch das Erfordernis des spezifischen Gruppenbezugs der geförderten Unternehmen erfüllt, als selektiv anzusehen ist.<sup>592</sup>

---

<sup>590</sup> Siehe dazu *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, S. 326.

<sup>591</sup> So explizit auch *Pérez Bernabeu*, European Taxation 2014, 178 (187).

<sup>592</sup> Vergleiche dazu beispielhaft folgende Fälle von Begünstigungen für KMU, bei denen im Urteil nicht die de-jure-Selektivität der Maßnahme an sich streitig war, sondern lediglich das Vorliegen eines KMU im Einzelfall: EuGH v. 29.04.2004, Rs. C-91/01, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2004:244; EuG v. 14.10.2004, Rs. T-137/02, Pollmeier, ECLI:EU:T:2004:304.



Im Ausgangspunkt weniger eindeutig ist die Konstellation, wenn der FuE-Steueranreiz ausschließlich an den Aspekt der Forschungstätigkeit anknüpft und damit Unternehmen unabhängig von ihrer Größe, ihrem Geschäftsfeld oder sonstigen Eigenschaften in den Genuss der Begünstigung kommen, solange sie Forschungsausgaben vorzuweisen haben. Grundsätzlich ist der Anreiz damit theoretisch unterschiedslos auf alle Unternehmen anwendbar und in diesem Fall liegt keine der zuvor genannten unternehmensbezogenen Kriterien vor, die nach alter Rechtsprechung eine de-jure-Selektivität begründen würden<sup>593</sup>. Allerdings ist unter Anwendung der neuen, lediglich zweischrittigen Prüfung eine de-jure-Selektivität zu bejahen. Die dafür im Ausgangspunkt erforderliche Ungleichbehandlung ist in Form der Unterscheidung zwischen forschenden und nicht forschenden Unternehmen gegeben. Dabei werden Betriebsausgaben von forschenden Unternehmen im Rahmen der Bemessungsgrundlage, der Steuerschuld oder auf sonstige Weise weitergehend berücksichtigt als bei nicht forschenden Unternehmen. Darüber hinaus ist auch eine in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht gegebene Vergleichbarkeit zwischen forschenden und nicht forschenden Unternehmen<sup>594</sup> gegeben. Bezugspunkt der Vergleichbarkeitsprüfung ist auch hier ausschließlich der Referenzrahmen der regulären Unternehmensbesteuerung, der beide Gruppen von Unternehmen unabhängig von der Forschungstätigkeit bezüglich der Steuerpflicht und konkreten Besteuerung durch das EStG bzw. das KStG erfasst. Relevante Unterschiede bei der Anwendung der Steuernormen ergeben sich, abgesehen von der festgestellten Abweichung, nicht. Keine Beachtung findet daher, dass möglicherweise im Wege einer unternehmerischen Entscheidung jedes Unternehmen eigene Forschungsaktivitäten begründen könnte

---

<sup>593</sup> Folglich wäre unter der alten Rechtsprechung vorliegend die de-facto-Selektivität und insbesondere das Vorliegen einer ausreichend abgrenzbaren Gruppe geförderter Unternehmen zu untersuchen gewesen. Im Rahmen der Diskussion um FuE-Steueranreize vor der Rechtsprechungsänderung gingen von einer unterschiedslosen Ausgestaltung u.a. *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 183, 192; *Pérez Bernabeu*, European Taxation 2014, 178 (187); *Quigley*, Intertax 2012, 112 (112 f.); *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 13-066, 13-098; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 62 aus.

<sup>594</sup> Wegen der Allgemeinheit des Referenzrahmens der Unternehmensbesteuerung ist hier nicht weiter zwischen einzelnen Branchen (z.B. Fahrzeugbau) und dortigen forschenden und nicht forschenden Unternehmen zu differenzieren. Die Zielsetzung ist in diesem Kontext ausschließlich die Ertragsbesteuerung der jeweiligen Unternehmen. Siehe dazu *Monsenego*, Selectivity in State Aid, S. 79 f.

oder dass möglicherweise zwischen produzierender Industrie und dem Dienstleistungssektor kein direkter Wettbewerb besteht. Ebenso ist nicht darauf abzustellen, dass sich Unternehmen mit Inhouse-Forschung aufgrund der Größe und finanziellen Mitteln von solchen Unternehmen unterscheiden, die ausschließlich auf externe Forschung zurückgreifen.

Entsprechend der dargestellten Voraussetzungen der gegenwärtigen Rechtsprechung des EuGH begründet auch die bei allgemeinen steuerlichen FuE-Anreizen vorliegende Unterscheidung zwischen forschenden und nicht forschenden Unternehmen eine de-jure-selektive Begünstigung. Unabhängig vom Zuschnitt der geförderten Unternehmen ist bei steuerlichen FuE-Anreizen demnach eine de-jure-selektive Begünstigung gegeben.

### **3. Rechtfertigung der Abweichung aus steuerimmanenten Gründen**

Im abschließenden Schritt ist zu prüfen, ob die Abweichung vom Referenzrahmen aus steuerimmanenten Gründen gerechtfertigt ist.

#### **a. Stand der europäischen Rechtspraxis**

Nach ständiger Rechtsprechung der europäischen Gerichte sind solche Gründe steuerimmanent, die sich, bezogen auf den im ersten Schritt herausgebildeten Referenzrahmen, als aus dem Aufbau und der Natur des Besteuerungssystems ergebende Rechtfertigungsansätze ableiten lassen.<sup>595</sup> Folglich wird an dieser Stelle auch von internen Gründen gesprochen, die von den sog. außersteuerlichen, externen Rechtfertigungsansätzen abzugrenzen sind.<sup>596</sup> Letztere können nicht

---

<sup>595</sup> EuGH v. 06.09.2006, Rs. C-88/03, Portugal/Kommission, ECLI:EU:C:2006:511 Rn. 81; v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a., Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550 Rn. 69; v. 09.10.2014, Rs. C-522/13, Ministerio de Defensa, ECLI:EU:C:2014:2262 Rn. 42 ff.; v. 26.04.2018, Rs. C-236/16 u.a., ANGED, ECLI:EU:C:2018:291 Rn. 49 ff.; v. 19.12.2018, Rs. C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 44 ff.

<sup>596</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Cisotta*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 139 f.; *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 105 ff.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.23 f.; *Jaeger*, in: Säcker, MüKoEU WettbR Band 5, Teil 7 Rn. 66, 69 ff.; *Linn*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, Art. 107 I AEUV Rn. 586 ff.; *Micheau*, in: Micheau, State Aid, Subsidy and Tax Incentives, S. 248 ff.;

dazu führen, dass eine Abweichung vom Referenzsystem aus dem Tatbestand des Art. 107 I AEUV herausfällt, sondern können allenfalls bei den Ausnahmetatbeständen gem. Art. 107 II und III AEUV berücksichtigt werden. Besonders deutlich wird an dieser Stelle, dass die Wahl des Referenzsystems im ersten Schritt von großer Bedeutung ist und auch die rechtfertigungsfähigen Gesetzesbegründungen bzw. -zielsetzungen, auf die es hierbei primär ankommt, von vornherein eingegrenzt werden. Relevante Unterschiede ergeben sich, wenn eine Lenkungs- und Fiskalzwecksteuer ein eigenes Referenzsystem begründet und sich die systemimmanenten Gründe ausschließlich aus dem speziellen Zweck der Steuer herleiten lassen. Deutlich geringer ist der Spielraum des Gesetzgebers, wenn als Referenzsystem das jeweils einschlägige Ertragsteuersystem für Unternehmen vorliegt und die steuerimmanenten Gründe aus den allgemeinen Leitprinzipien der Besteuerung herzuleiten sind. Insgesamt ist die Rechtfertigungspraxis auf dieser Ebene restriktiv<sup>597</sup> und wird in vielen streitigen Fällen gerichtlich wegen Verneinung des zweiten Schritts der Selektivitätsprüfung gar nicht geprüft<sup>598</sup>. Anerkannte Fälle für einen tauglichen Rechtfertigungsgrund sind neben der direkten Verwirklichung von Leitprinzipien<sup>599</sup> wie die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit die Vermeidung von Steuerbetrug und -hinterziehung, die Wahrung der Steuerneutralität, die Verhinderung von Doppelbesteuerung, eine tarifliche Progressionen zur Umverteilung, Effektivität der Steuerdurchsetzung und Verwaltungsvereinfachungen.<sup>600</sup> In der Rechtsprechung wurden zudem Konstellationen anerkannt, in denen Ungleichbehandlungen in anderen Steuerarten durch die in Frage stehende Begünstigung ausgeglichen wurden.<sup>601</sup> Zudem ist zu beachten, dass die anerkannten steuerimmanenten Rechtfertigungsgründe

---

*Lübbig/Martin-Ehlers*, Beihilfenrecht der EU, S. 150; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 13-065 ff.

<sup>597</sup> Als Beispiele dafür können EuGH v. 22.12.2008, Rs. C-487/06 P, British Aggregates, ECLI:EU:C:2008:757 Rn. 176 ff. und EuGH v. 08.09.2011, Rs. C-279/08 P, Dutch NOx, ECLI:EU:C:2011:551 Rn. 76 ff. angesehen werden.

<sup>598</sup> Siehe dazu beispielhaft EuGH v. 29.03.2012, Rs. C-417/10, 3M Italia SpA, ECLI:EU:C:2012:184; v. 14.01.2015, Rs. C-518/13, Eventech, ECLI:EU:C:2015:5.

<sup>599</sup> EuGH v. 19.12.2018, Rs. C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 44 ff. kann für diese Konstellation als paradigmatisch angesehen werden.

<sup>600</sup> Siehe dazu Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19.07.2016, ABl. EU 2016, C 262/1, Rn. 139.

<sup>601</sup> EuGH v. 29.04.2004, Rs. C-308/01, GIL Insurance, ECLI:EU:C:2004:252 Rn. 76 ff.

in verhältnismäßiger und folgerichtiger Art und Weise verwirklicht werden müssen.<sup>602</sup> Zu den nicht erfassten externen Gründen zählen im Übrigen Maßnahmen zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts oder die Verfolgung bestimmter Lenkungs- bzw. Förderziele, sofern ein allgemeines Referenzsystem zugrunde liegt.<sup>603</sup>

## **b. Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung**

Unter Berücksichtigung dieser Voraussetzungen ist vorliegend zu fragen, ob die herausgearbeitete Abweichung vom Referenzsystem durch steuerimmanente Gründe gerechtfertigt werden kann. Wie zuvor dargelegt, ist es erklärtes Ziel von FuE-Steueranreizen die Attraktivität des Forschungsstandorts Deutschland zu erhöhen und intendiert sowohl die Förderung von FuE im Allgemeinen als auch konkret der forschenden Unternehmen und ihrer Wettbewerbsposition.<sup>604</sup> Mangels Begründung einer eigenen Steuer und wegen des Vorliegens eines allgemeinen Referenzsystems kommt als Rechtfertigungsgrund vor allem das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Betracht. Von diesem Besteuerungsprinzip wird durch FuE-Steueranreize jedoch gerade abgewichen<sup>605</sup> und somit greift eine Rechtfertigung nicht. Auch die weiteren von der Kommission anerkannten Gründe sind nicht einschlägig. Von den in Frage stehenden steuerlichen Maßnahmen soll eine Anreizwirkung ausgehen, hinter der wirtschaftspolitische Lenkungsziele und nicht die Verwirklichung steuerlicher Leitprinzipien stehen. Die steuerliche Förderung unternehmerischer Forschung und Entwicklung fußt damit auf externen Gründen und eine Rechtfertigung auf dieser Ebene scheidet aus.

Als Zwischenergebnis lässt sich damit festhalten, dass, unabhängig von der konkreten Ausgestaltung, steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung nach dem dreistufigen Prüfungsschema als selektiv und somit auch insgesamt als tatbestandliche Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV anzusehen sind.<sup>606</sup>

---

<sup>602</sup> EuGH v. 26.06.2003, Rs. C-182/03 u.a., Belgien und Forum 187, ECLI:EU:C:2006:416 Rn. 124 ff.; v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a., Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550 Rn. 73 ff.

<sup>603</sup> Siehe dazu *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 151.

<sup>604</sup> Siehe dazu unter B. II.

<sup>605</sup> Siehe dazu unter B. III. 2. und B. III. 2. b.

<sup>606</sup> So im Ergebnis auch *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, S. 62.

#### 4. Möglichkeit der unterschiedslosen Ausgestaltung

An dieser Stelle ist vor dem Hintergrund des tatbestandlichen Befundes zu fragen, ob durch eine konzeptionelle Veränderung des steuerlichen Anreizes die Verwirklichung des beihilfenrechtlichen Tatbestandes zu verhindern ist. Mit Blick auf die dreistufige Prüfung sind diesbezüglich solche Veränderungen erfolgsversprechend, die zu einer Änderung des Referenzrahmens führen. Wie bereits dargelegt, kann ein anderes Referenzsystem als die reguläre Unternehmensbesteuerung dann angenommen werden, wenn ein eigenständiges Besteuerungssystem durch die Begünstigung eingeführt wird bzw. diese darin implementiert wird.<sup>607</sup> Dazu müsste der steuerliche FuE-Anreiz allerdings grundlegend anders aufgebaut werden. Solange lediglich eine Modifikation im Rahmen der regulären Unternehmensbesteuerung vorgenommen wird, ergibt sich dasselbe Referenzsystem und an der beihilfenrechtlichen Bewertung ändert sich nichts. Einzuführen wäre folglich eine eigene Steuer, die eine über die Ertragsteuern hinausgehende Belastung für Unternehmen aufstellt.<sup>608</sup> Unter dem Aspekt der Forschungsförderung könnten davon solche Unternehmen entlastet bzw. befreit werden, die eigene Forschungstätigkeit aufweisen können. Als Belastungsgrund für diese Steuer müsste folgerichtig mangelnde Innovations- und Forschungskraft der Unternehmen zur Förderung unternehmerischer FuE festgelegt werden. In dieser Konstellation wäre die eigenständige Steuerbelastung das Referenzsystem, die Befreiung forschender Unternehmen würde eine Abweichung zugunsten bestimmter Unternehmen<sup>609</sup> darstellen. Ein Ausschluss der Tatbestandlichkeit würde sich hier hingegen im dritten Schritt ergeben, da sich die Abweichung gerade aus dem Zweck des Referenzsystems ergibt und sich damit auf die geforderten inneren Gründe zurückführen lässt. Der Tatbestand der Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV könnte dergestalt umgangen werden.

---

<sup>607</sup> Siehe dazu unter D. I. 1.

<sup>608</sup> Zur grundsätzlichen tatbestandlichen Relevanz dieser Gestaltung siehe statt aller *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.14.

<sup>609</sup> Bei naheliegender Anknüpfung an das Begriffsmerkmal „forschendes Unternehmen“ liegt hier unzweifelhaft eine de-jure-Selektivität vor.

Allerdings ist hierbei zu berücksichtigen, dass diese Ausgestaltung eines steuerlichen FuE-Anreizes lediglich ein theoretisches Konzept darstellt, in der steuerpolitischen Wirklichkeit jedoch weder umsetzbar ist noch gewollt sein wird.<sup>610</sup> Dies liegt zum einen daran, dass im derzeit vorherrschenden Steuerwettbewerb weitere Belastungen für nicht forschende Unternehmen weitere Abschreckungswirkung für den Wirtschaftsstandort Deutschland besitzen, da diese die Wettbewerbsposition faktisch und symbolisch verschlechtern würden. Zum anderen geht es dem Gesetzgeber bei der Einführung von FuE-Steueranreizen um eine positive Anreizwirkung und nicht um eine negativ wirkende „Bestrafung“ nicht forschender Unternehmen. Letztere würden hingegen durch die Einführung einer eigenständigen Steuer in besonderem Maße belastet. Gerade vor dem Hintergrund, dass in einigen Wirtschaftsbereichen eine Forschungstätigkeit nicht erforderlich bzw. nur sehr schwer möglich ist, würde dies in gesamtwirtschaftlicher Dimension eine überschießende Maßnahme darstellen. Vor diesem Hintergrund lässt sich demnach festhalten, dass zwar eine beihilfenneutrale Anreizmöglichkeit besteht, diese jedoch fern der derzeitigen politischen und wirtschaftlichen Realität liegt und im Weiteren daher nicht weiter behandelt wird.

## **5. Zusammenfassung**

Die beihilfenrechtliche Untersuchung denkbarer FuE-Steueranreize ergab, dass, unabhängig vom konkreten Zuschnitt des Begünstigtenkreises der Beihilfe, die steuerliche Regelung unter Berücksichtigung der gegenwärtigen Rechtsprechungs- und Kommissionspraxis eine tatbestandliche Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV darstellt. Dabei ist die dreischrittig zu prüfende Selektivität als das vornehmlich Prüfungserfordernisse hervorrufende Tatbestandsmerkmal ausgemacht worden. Im Rahmen des ersten Prüfungspunkts (Bestimmung des Referenzrahmens) ist die generelle Unternehmensbesteuerung als steuerliches Normalmaß festzustellen, da eine Einführung innerhalb der regulären Ertragsbesteuerung im Rahmen des EStG und des KStG beabsichtigt wird. Die Bestimmung desselben weist in der vorliegenden Konstellation, anders als bei anderen Steuernormen,

---

<sup>610</sup> Dies legt auch ein Blick auf die einschlägigen Regelungen in anderen Mitgliedstaaten nahe, in denen eine Implementierung in bestehende Steuerarten als einschlägige Vorgehensweise auszumachen ist. Siehe dazu im Gesamtüberblick IFA R&D-Studie 2015, S. 79 ff.

keine besonderen Probleme auf und bietet für die Diskussion um die richtige Art der Bestimmung keinerlei weitergehende Impulse.

Die Prüfung des zweiten Merkmals (Abweichung vom Referenzrahmen zugunsten bestimmter Unternehmen) ergab, dass unter Zugrundelegung der gegenwärtigen Rechtspraxis, sowohl bei der Förderung aller Unternehmensformen als auch der ausschließlichen Förderung von KMU/Start-Ups eine de-jure-Selektivität gegeben ist. Dabei konnte dargelegt werden, dass infolge einer Rechtsprechungsänderung des EuGH die de-jure-Selektivität zweitschrittig in Form der Feststellung einer Ungleichbehandlung und der Vergleichbarkeit zwischen geförderten und nicht geförderten Unternehmen geprüft wird. Bezüglich denkbarer FuE-Steueranreize wird dabei zugunsten der das Lenkungsziel verfolgenden Unternehmen, die sich mit Blick auf den Referenzrahmen als Steuerpflichtige iSd. des EStG bzw. KStG in einer vergleichbaren Lage befinden, vom Referenzrahmen abgewichen.

Darüber hinaus bietet der externe Lenkungszweck in Form der Förderung unternehmerischer FuE beim dritten Prüfungspunkt (Rechtfertigung der Abweichung aus steuerimmanenten Gründen) keinen ausreichenden internen, aus dem Referenzrahmen selbst herleitbaren Rechtfertigungsgrund. Eine Geltendmachung dieses Grundes ist nicht auf der Ebene des Tatbestandes, sondern erst nachfolgend bei der Vereinbarkeitsprüfung (D. II.) möglich. Überdies lassen sich keine sowohl normkonzeptionell als auch politisch realistische Ausgestaltungsformen eines FuE-Steueranreizes ausmachen, die sich als unterschiedslos und demnach nicht tatbestandlich iSd. Art. 107 I AEUV erweisen.

## **II. Vereinbarkeit tatbestandlicher steuerlicher Anreize für Forschung und Entwicklung mit dem Binnenmarkt**

Vor dem aufgezeigten beihilfenrechtlichen Hintergrund wird deutlich, dass steuerliche Anreize für FuE als tatbestandliche Beihilfen nur durch eine Freistellung oder die Ausnahmetatbestände gem. Art. 107 II und III AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sein können. Die unter B. V. 1. a. aufgezeigte primärrechtliche Forschungsfreundlichkeit des Unionsrechts findet dabei Niederschlag in spezifisch für die Förderung von FuE erlassenen Sekundärrecht und Soft Law, das die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt unter bestimmten Voraussetzungen vorsieht. Sowohl in der AGVO als auch in Kommissionsveröffentlichungen zu

Art. 107 III AEUV finden sich Sonderregelungen für die Forschungsförderung von Unternehmen, denen die Kommission seit jeher sehr wohlwollend gegenüber steht.<sup>611</sup> Im Zuge der bereits dargestellten SAM-Initiative wurden 2014 die AGVO und der FuE-Unionsrahmen umfassend überarbeitet, ausgeweitet und besonders im Bereich von FuE stärker aufeinander abgestimmt.<sup>612</sup> Die Vereinbarkeitsprüfung nach beiden Regimen ist sukzessive aufgebaut<sup>613</sup>, indem nur solche FuE-Beihilfen der Prüfung des Art. 107 III AEUV und damit des FuE-Unionsrahmens unterfallen, die die Schwellen der AGVO überschreiten oder dessen übrige Voraussetzungen nicht erfüllen. Die gleichzeitig deutliche Anhebung der Schwellenwerte im Rahmen der AGVO führt dazu, dass nur solche Maßnahmen der eingehenden Prüfung des Unionsrahmens unterliegen, die die Gefahr einer besonders gravierenden Wettbewerbsverzerrung beinhalten.<sup>614</sup> Korrespondierend wurde die Vereinbarkeitsprüfung des Unionsrahmens qualitativ und quantitativ ausgeweitet.<sup>615</sup> Überdies liegt beiden Texten bei den Begriffsdefinitionen und dem Zuschnitt der verschiedenen Forschungskategorien ein deckungsgleiches Verständnis zu Grunde. Zudem ist die Höhe der verschiedenen Schwellenwerte mehrheitlich ebenfalls im identischen Bereich angesiedelt. Zu berücksichtigen ist ebenfalls, dass die im gleichen Zuge eingeführte Mitteilung der Kommission zur Würdigung der Vereinbarkeitsprüfung von Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse mit dem Binnenmarkt<sup>616</sup> ebenfalls FuE-spezifische Vorgaben enthält. Sie findet neben der

---

<sup>611</sup> So *Bacon*, European Law of State Aid, Rn. 8.03; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 I AEUV Rn. 69; *Ianus/Rusche/Orzan*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 281; v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 3.

<sup>612</sup> Siehe zu den Veränderungen im Überblick *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 I AEUV Rn. 69; *Stöbener*, EuZW 2014, 485.

<sup>613</sup> *Bacon*, European Law of State Aid, Rn. 8.06; *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 III AEUV Rn. 118; *Soltész*, NJW 2014, 3128 (3132); v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 11.

<sup>614</sup> Siehe *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-024; *Ianus/Rusche/Orzan*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 287 ff.

<sup>615</sup> Siehe dazu und im Folgenden im Überblick *Belmin/Zenger*, in: Werner/Verouden, EU State Aid Control, S. 302; v. *Wendland*, EStAL 2015, 25 (36 ff.); v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 13 ff.

<sup>616</sup> Mitteilung der Kommission – Kriterien für die Würdigung der Vereinbarkeit von staatlichen Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse mit dem Binnenmarkt v. 20.06.2014, ABl. EU 2014 C 188/4.



AGVO und dem FuE-Unionsrahmen Anwendung und weist überdies inhaltliche Bezüge zu beiden auf. Im Folgenden ist daher unter Berücksichtigung der verschiedenen Möglichkeiten für die Ausgestaltung eines FuE-Steueranreizes zu untersuchen, in welchen Konstellationen eine Beihilfenkonformität aufgrund welcher rechtlichen Basis möglich ist.

## **1. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung**

Wie zuvor dargelegt werden konnte<sup>617</sup>, ist als vorrangige Möglichkeit auf eine Freistellung durch die AGVO abzustellen, bei deren Einschlägigkeit das Erfordernis der Notifikation entfällt. Für eine erfolgreiche Freistellung müssen zunächst der Anwendungsbereich der AGVO eröffnet und im Übrigen die allgemeinen und spezifischen Freistellungs Voraussetzungen gegeben sein. Diese Anforderungen werden im Folgenden spezifisch für steuerliche FuE-Anreize behandelt. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass sowohl für steuerliche Beihilfen als auch für FuE-Beihilfen gesonderte Regelungen bestehen, die daher im Wege einer Gesamtschau zu berücksichtigen sind.

### **a. Anwendbarkeit**

Die AGVO findet nur Anwendung, wenn die Voraussetzungen des Art. 1 AGVO erfüllt sind, welcher sowohl die allgemeine Anwendbarkeit für bestimmte Beihilfengruppen normiert und zugleich andere Beihilfengruppen bzw. Regelungs-gestaltungen von der Anwendung a priori ausschließt.

#### **aa. Allgemeine Anwendbarkeitsvoraussetzungen**

In Art. 1 Nr. 1 lit. a bis lit. l AGVO werden verschiedene Beihilfengruppen<sup>618</sup> aufgelistet, für die generell eine Freistellung durch die AGVO möglich ist. Für die vorliegenden Zwecke ist primär lit. d relevant, welcher explizit Beihilfen für FuE in den Anwendungsbereich der AGVO aufnimmt und folglich auch die in

---

<sup>617</sup> Siehe dazu C. I. 2. b.

<sup>618</sup> Anwendbar ist die AGVO sowohl auf allgemeine und breit angelegte Beihilfenmaßnahmen als auch auf Einzel- bzw. ad-hoc-Beihilfen. Siehe dazu die weit gefasste Begriffsbestimmung in Art. 2 Nr. 1 AGVO.

Frage stehenden Steueranreize erfasst. Sofern bei der Ausgestaltung des steuerlichen FuE-Anreizes ein gesonderter Zuschnitt auf KMU intendiert ist, stellt dies wegen der gleichzeitigen Erfassung dieser speziell begünstigten Unternehmensgröße durch lit. b keine Einschränkung der Möglichkeit einer Gruppenfreistellung dar.

## **bb. Ausnahmetatbestände**

Trotz der grundsätzlichen Anwendbarkeit der AGVO auf steuerliche FuE-Anreize, unabhängig davon, ob sie für jede Unternehmensgröße oder ausschließlich für KMU gelten, hängt die Eröffnung des Geltungsbereiches der AGVO entscheidend von der konkreten Ausgestaltung der Beihilfenmaßnahme und Beachtung der Ausnahmetatbestände in Art. 1 Nr. 2 bis Nr. 5 AGVO ab. Hierbei sind insbesondere die nachfolgenden Ausnahmetatbestände zu beachten.<sup>619</sup>

### **(1). Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO**

Die Regelung des Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO greift bei Beihilfenregelungen ein, die im Durchschnitt ein jährliches Volumen von über 150 Millionen Euro aufweisen. Für diesen Fall ist eine reguläre Freistellung nach der AGVO nicht vorgesehen, sondern es besteht lediglich die Möglichkeit mithilfe eines Evaluierungsplanes für die betreffende Beihilfenregelung von der Kommission eine Freistellung für einen längeren Zeitraum zu erhalten. Konzipiert ist die Norm dergestalt, dass alle Beihilfenregelungen, die die Voraussetzungen der AGVO vollständig erfüllen und lediglich die durchschnittliche Volumenschwelle überschreiten, zunächst nur für sechs Monate freigestellt sind und für eine Erstreckung der Freistellungswirkung auf einen längeren Zeitraum eine positive Entscheidung der Kommission erforderlich ist. Dafür hat der Mitgliedstaat binnen 20 Arbeitstagen nach Einführung der Maßnahme einen Evaluierungsplan vorzulegen, der nach Befürwortung durch die Kommission über mehrere Jahre hinweg durchzuführen ist und zugleich Grundlage der Kommissionsentscheidung über die Ausweitung der Freistellungswirkung ist. Ob er die Freistellung im Wege der

---

<sup>619</sup> Die nicht behandelten Fälle der Nr. 2, Nr. 3 und Nr. 4 weisen im vorliegenden Kontext keinen spezifischen Bezug auf, sodass die in den Blick genommenen Steueranreize für FuE von diesen Ausnahmen nicht erfasst werden. Eine gesonderte Behandlung wird demnach nicht vorgenommen.

AGVO mittels dieses Umweges erreichen möchte, steht in der freien Entscheidung des Mitgliedstaates.

Die Evaluierung ist generell sowohl von der Notifikation gem. Art. 108 III AEUV als auch von den Monitoringvorschriften in den Art. 10 ff. AGVO zu unterscheiden.<sup>620</sup> Es handelt sich vielmehr um ein Verfahren *sui generis*, auf welches allerdings die verfahrensrechtlichen Vorschriften der Notifikation Anwendung finden.<sup>621</sup> Wird ein Evaluationsplan durch den Mitgliedstaat nicht vorgelegt oder ein vorgelegter Plan durch die Kommission nicht befürwortet, läuft die Freistellungswirkung nach sechs Monaten aus und der Mitgliedstaat hat die Beihilfe daraufhin entweder regulär zu notifizieren oder auszusetzen.<sup>622</sup>

Der Hintergrund dieser gesonderten Evaluierung liegt in der Sicherstellung, dass freigestellte Beihilfen wegen ihres hohen Volumens nicht doch zu einer spürbaren Binnenmarktbeeinträchtigung führen.<sup>623</sup> Insbesondere kann die Kommission auf diese Weise verhindern, dass entsprechende Beeinträchtigungen durch die Kumulation mehrerer Einzelbeihilfen verursacht werden. Inhaltliche Vorgaben zur Evaluierung finden sich unter den Begriffsbestimmungen in Art. 2 Nr. 16 AGVO, welcher als wesentliche Bestandteile die Darlegung des Ziels der Beihilfe, die Ermittlung ihrer Folgen, die Methodik, den Zeitplan und die Veröffentlichung der Evaluierung festlegt. Daran wird deutlich, dass die Evaluierung eine eigenständige Prüfung mit eindeutigen Bezug zur Binnenmarktrelevanz darstellt und die Kommission hierbei nicht die einzelnen Freistellungsvoraussetzungen der AGVO prüft.<sup>624</sup> Deren fortwährendes Vorliegen wird durch das Monitoring

---

<sup>620</sup> Siehe *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körper, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 1 AGVO Rn. 9; v. d. *Castele*, in: Hancher/Ottersvanger/Slot, EU-State Aids, Rn. 7-030.

<sup>621</sup> *Ianus*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 328; v. d. *Castele*, in: Hancher/Ottersvanger/Slot, EU-State Aids, Rn. 7-039.

<sup>622</sup> Art. 10 AGVO sieht das Erfordernis der nachträglichen Notifikation für den Wegfall der Freistellungsvoraussetzungen im Rahmen des Monitorings vor. Für den Fall der Evaluierung kann an dieser Stelle nichts Abweichendes gelten.

<sup>623</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Ianus*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 327; *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körper, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 1 AGVO Rn. 8.

<sup>624</sup> Dies deckt sich mit den Aussagen der Kommission in ihren Entscheidungen zu einzelnen Evaluierungsplänen. Siehe beispielhaft Beschluss der Kommission v. 10.07.2015, Staatliche Beihilfe SA.40761 2015/N, C(2015) 4674 final, S. 6; v. 12.10.2017, Staatliche Beihilfen SA:48248 2017/N, C(2017) 6836 final, S. 8. Dies stimmt auch mit der Erkenntnis

überwacht.<sup>625</sup> Neben den allgemeinen Anforderungen an die Evaluation gem. der AGVO selbst, hat die Kommission ein einschlägiges Working Staff Document<sup>626</sup> veröffentlicht, welches den Mitgliedstaaten zu den einzelnen Bestandteilen des Evaluierungsplans konkrete Vorgaben bezüglich des Inhalts und der Methode an die Hand gibt. Ein Schwerpunkt liegt bei den Hinweisen zur Darlegung der direkten und indirekten Folgen, zur richtigen Vergleichsgruppenbildung und zu den anwendbaren statistischen Methoden. Rechtliche Verbindlichkeit kommt dieser Veröffentlichung mangels Einordnung in die verbindlichen Rechtsakte gem. Art. 288 AEUV nicht zu. Allerdings ist anzunehmen, dass eine Befolgung der Vorgaben die Annahme des Evaluierungsplans erheblich fördert.

Da sowohl FuE-Beihilfen als auch solche Fördermaßnahmen mit ausschließlichem Zuschnitt auf KMU im Wortlaut des Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO ausdrücklich aufgeführt werden, ist die Vorschrift auch für die vorliegend behandelten Steueranreize zu beachten. Dabei ist im ersten Schritt zu fragen, ob mit einer Überschreitung des Schwellenwerts von 150 Millionen Euro zu rechnen ist. Zunächst ist zu berücksichtigen, dass sich steuerliche Anreize, anders als verlorene Zuschüsse oder Darlehen, dadurch auszeichnen, dass sie nicht zwangsläufig eine sich auf 150 Millionen Euro belaufende Budgetobergrenze aufweisen, sondern lediglich allgemeine Voraussetzungen aufstellen, bei deren Einhaltung der Steuerpflichtige von ihr Gebrauch machen kann. Vielfach wird in diesen Konstellationen folglich im Rahmen einer Prognose unter Berücksichtigung von Vergleichswerten und ökonomischen Studien zu ermitteln sein<sup>627</sup>, in welchem qualitativen und quantitativen Umfang die Maßnahme in Anspruch genommen wird

---

von *Ianus*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 328 überein, dass die Evaluierung ein Verfahren sui generis darstellt.

<sup>625</sup> *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 12 VO 651/2014 Rn. 1.

<sup>626</sup> Siehe dazu und im Folgenden Commission Staff Working Document - Common methodology for State aid evaluation v. 28.05.2014, SWD(2014) 179 final.

<sup>627</sup> Entsprechende Prognosen werden im Rahmen des nationalen Gesetzgebungsverfahrens regelmäßig bezüglich der anfallenden Haushaltsausgaben und des Erfüllungsaufwands erstellt, sodass hier Synergien bestehen. Siehe dazu bspw. BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 2. Eine Operationalisierung der Prognose hat spezifisch für FuE- oder Steuerbeihilfen, anders als bei Umweltbeihilfen (siehe dazu BMU, Umweltforschungsplan – EU-Beihilfepolitik, S. 5 f.), bisher nicht stattgefunden. Die Bedeutung einer finanziellen Prognose im Vorfeld der Einführung einer Beihilfe ist für das beihilfenrechtliche Verfahren darüber hinaus von grundsätzlicher Bedeutung. Siehe dazu im Kontext des Notifikationsverfahrens EuGH v. 20.09.2018, Rs. C-510/16, Carrefour, ECLI:EU:C:2018:751.

und wie hoch dementsprechend die steuerlichen Mindereinnahmen sind. Bei einer Verengung auf KMU wird diese Summe regelmäßig weitaus geringer ausfallen, als bei einer Gewährung für alle Unternehmensgrößen. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass bereits der eingangs erwähnte und auf KMU beschränkte Entwurf eines FuE-Steueranreizes von Bündnis 90/Die Grünen ein jährliches Volumen von voraussichtlich 770 Millionen Euro ausgewiesen hat.<sup>628</sup> Dieser Wert überschreitet den Schwellenwert bereits erheblich und verdeutlicht, dass aufgrund der beschriebenen Grundkonzeption von FuE-Steueranreizen die Volumen leicht mehrere Hundertmillionen Euro umfassen können.<sup>629</sup> Diese fallen bei einer Förderung sämtlicher Unternehmen weitaus höher aus. Eine durchschnittliche Überschreitung des Schwellenwertes ist an dieser Stelle, insbesondere bei Verfolgung einer effektiven Forschungsförderung, folglich als sehr wahrscheinlich anzusehen. Überdies gilt es zu beachten, dass die Verantwortung und das Risiko bei der Bestimmung des Wertes allein bei den Mitgliedstaaten liegt und die Entscheidung über die Vorlage eines Evaluierungsplans, vergleichbar mit der Notifikationsentscheidung, einer genauen Analyse und im Zweifel sicherheitsorientierten Risikoabschätzung zu unterziehen ist. Erschwert wird die Analyse für die Mitgliedstaaten dadurch, dass selbst bei ursprünglich niedrigeren Werten die Inanspruchnahme der FuE Anreize konjunkturbedingt erheblich variieren kann und der Schwellenwert erst nachträglich überschritten wird. Auch in diesen Fällen ist, sofern dies grundsätzlich beabsichtigt wird, eine vorherige Evaluierung angezeigt.

Im zweiten Schritt ist vor dem Hintergrund einer erforderlichen Evaluierung zu fragen, welche Anforderungen bei der Erarbeitung des Plans und der Ausgestaltung des FuE-Steueranreizes zu beachten sind. Ein Blick auf die abgeschlossenen Verfahren in diesem Bereich verdeutlicht, dass sich die Mitgliedstaaten bei der Vorlage des Evaluierungsplans zumeist sehr strikt an das Working Staff Document halten und die erforderlichen Bestandteile einzeln abarbeiten.<sup>630</sup> Dies hat

---

<sup>628</sup> BT-Drucksache 18/7872 v. 15.03.2016, S. 2.

<sup>629</sup> Wegen der Erfassung von Beihilfemaßnahmen im Allgemeinen und nicht lediglich von Einzelbeihilfen ist es folglich an dieser Stelle nicht von Relevanz, dass die Förderung einzelner Unternehmen möglicherweise unter dem Schwellenwert liegt.

<sup>630</sup> Vergleiche Commission Staff Working Document - Common methodology for State aid evaluation v. 28.05.2014, SWD(2014) 179 final, S. 6 f. und beispielhaft Beschluss der Kommission v. 16.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.39669 2014/N, C(2015) 61 final, S. 2 ff.; v. 24.08.2015, Staatliche Beihilfe SA:41471 2015/N, C(2015) 5880 final, S. 2 ff.

zur Folge, dass eine Vielzahl verschiedener Parameter bereits mit Erlass der Beihilfenmaßnahme erarbeitet werden müssen und zugleich mit Blick auf die empirischen Daten, die angewandten Methoden und die Bereitstellung einer unabhängigen Stelle zur Durchführung der Evaluierung ein erheblicher Planungsaufwand gegeben ist. Das Working Staff Document sieht dabei insbesondere für die Validität der Datenerhebung und Vergleichsgruppenbildung hohe Anforderungen vor.<sup>631</sup> Zugleich erfordert die Evaluierung auch nach Annahme des Plans oftmals mehrere Evaluierungsberichte über Jahresabschnitte hinweg.

Der im Grundsatz nicht unerhebliche administrative Aufwand wird allerdings durch die regelmäßigen Begleitumstände einer Gesetzeseinführung teilweise relativiert. Zum einen führt auch eine reguläre Beihilfennotifikation zu einem nicht unerheblichen Ressourcen bindenden administrativen Aufwand. Hinzu kommt, dass zum anderen die Herausarbeitung der direkten und indirekten Folgen sowie die Darlegung der Angemessenheit der Beihilfemaßnahme im Zuge des nationalen Gesetzgebungsprozesses regelmäßig in vergleichbarem Ausmaß erfolgt<sup>632</sup> und daher sowohl administrativ als auch bezüglich der Ausgestaltung der Maßnahme an sich Synergieeffekte aufweist. Eine detaillierte Beschreibung der Maßnahme im Rahmen des Evaluierungsplans kann folglich durch den zeitlichen Gleichlauf mit der Konzipierung der Maßnahme ohne besonders hohen Aufwand geleistet werden.<sup>633</sup>

Darüber hinaus ist allerdings zu berücksichtigen, dass das Evaluierungsverfahren für den fördernden Staat verschiedene Unsicherheiten mit Blick auf die rechtliche Einschätzung und die Behandlung der Beihilfe bereithält. Zum einen prüft die Kommission in diesem Rahmen nicht die beihilfenrechtliche Vereinbarkeit

---

<sup>631</sup> Siehe Commission Staff Working Document - Common methodology for State aid evaluation v. 28.05.2014, SWD(2014) 179 final, S. 17 ff.

<sup>632</sup> Bei der Einbringung eines Gesetzentwurfes in den Bundestag wird im Rahmen der Gesetzesbegründung regelmäßig u.a. auf die gesetzgeberischen Hintergründe, die mit dem neuen Gesetz intendierte Lösung vorhandener (wirtschaftlicher) Probleme, übergeordnete Zielsetzungen, konkrete Lösungsmechanismen, durch das Gesetz zu erwartende Haushaltsbelastungen bzw. Erfüllungskosten und denkbare Alternativen zur vorgeschlagenen Ausgestaltung eingegangen. Diese Aspekte sind vielfach deckungsgleich mit den vorliegend darzulegenden Umständen, sodass eine weitgehende Übernahme möglich ist. Siehe zu den im Gesetzentwurf behandelten Punkten beispielhaft BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 1 f., 11 ff.

<sup>633</sup> Zum zeitlichen Gleichlauf siehe Commission Staff Working Document - Common methodology for State aid evaluation v. 28.05.2014, SWD(2014) 179 final, S. 6.

der Maßnahme selbst, sondern lediglich im Working Staff Document vorgesehene, mehrheitlich empirische Voraussetzungen zur Überprüfung des Anlasses und des Verfahrens der Einführung der Maßnahme. Diese Prüfung ist daher im Ausgangspunkt nur von geringer rechtlicher Aussagekraft und führt zudem im Ergebnis nicht zu einer unbefristeten, sondern lediglich zeitlich eingeschränkten Freistellung.<sup>634</sup> Zum anderen handelt es sich ausweislich des Wortlauts des Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO („kann“) um eine Ermessensentscheidung der Kommission, die daher stets vom Einzelfall abhängt. Dies verstärkt den Zustand der begrenzten rechtlichen Sicherheit für den Förderungsgeber. Zugleich zeigt die Entscheidungspraxis der Kommission in Fällen mit FuE-Bezug<sup>635</sup> allerdings sehr deutlich, dass der weit überwiegende Teil der vorgelegten Evaluierungspläne positiv beschieden wird und die zeitliche Erstreckung der Freistellungswirkung sehr weitreichend ausfällt.<sup>636</sup> Die Kommission legt im Rahmen der Prüfung der Pläne zudem einen großzügigen Prüfansatz zugrunde. Beispielhaft kann an dieser Stelle auf die Annahme des Evaluierungsplans trotz Überschreitung der 20-Tages-Frist<sup>637</sup> oder auch auf die Unschädlichkeit von Unsicherheiten beim Eintritt positiver direkter oder indirekter Folgen<sup>638</sup> verwiesen werden. Folglich sind in diesem Bereich die Risiken für die Mitgliedstaaten in der Praxis überschaubarer, als die bloße Konzeption des Verfahrens nahelegt, wenngleich ein rechtliches und zeitliches Risiko grundsätzlich bestehen bleibt.

---

<sup>634</sup> Insbesondere bei volumenmäßig umfangreichen Beihilfenregelungen mit einer Vielzahl von voraussichtlichen Begünstigten ist die Gefahr umfangreicher Rückforderungen besonders hoch.

<sup>635</sup> Hierunter finden sich auch zwei Entscheidungen zu FuE-Steueranreizen aus Ungarn und Großbritannien. Siehe Beschluss der Kommission v. 16.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.39669 2014/N, C(2015) 61 final und Beschluss der Kommission v. 30.09.2015, Staatliche Beihilfen SA.41386 2015/N, C(2015) 6595 final.

<sup>636</sup> Siehe die einschlägigen Entscheidungen Beschluss der Kommission v. 16.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.39669 2014/N, C(2015) 61 final, S. 8; v. 01.07.2015, Staatliche Beihilfe SA.40098 2015/N, C(2015) 4458 final, S. 13; v. 10.07.2015, Staatliche Beihilfe SA.40761 2015/N, C(2015) 4674 final, S. 8; v. 24.08.2015, Staatliche Beihilfe SA:41471 2015/N, C(2015) 5880 final, S. 11; v. 30.9.2015, Staatliche Beihilfen SA.41386 2015/N, C(2015) 6595 final, S. 8; v. 12.10.2017, Staatliche Beihilfen SA:48248 2017/N, C(2017) 6836 final.

<sup>637</sup> Beschluss der Kommission v. 16.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.39669 2014/N, C(2015) 61 final, S. 7.

<sup>638</sup> Beschluss der Kommission v. 16.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.39669 2014/N, C(2015) 61 final, S. 6 f.; v. 01.07.2015, Staatliche Beihilfe SA.40098 2015/N, C(2015) 4458 final, S. 12; v. 24.08.2015, Staatliche Beihilfe SA:41471 2015/N, C(2015) 5880 final, S. 10.

Sofern die übrigen Voraussetzungen der AGVO erfüllt sind und sich Deutschland bei der Einführung eines FuE-Steueranreizes für eine Evaluierung mit lediglich befristeter Freistellung entscheidet, ist ein entsprechender Evaluierungsplan zu erstellen und binnen 20 Arbeitstagen zu übermitteln. Die Förderung von FuE wird im Working Staff Document ausdrücklich als verfolgbares Ziel mit anerkannten direkten und indirekten Folgen aufgeführt.<sup>639</sup> Auf diese Ziele wäre der Steueranreiz zu stützen und ein entsprechender Zusammenhang im Plan darzulegen. Auch im Übrigen ist für die Auswahl der Methoden und Datenerhebung, dem Zeitplan und der Besetzung der unabhängigen Stelle zur Durchführung der Evaluierung eine Orientierung an den dortigen Vorgaben anzuraten. Aus den Kommissionsentscheidungen zu FuE-Beihilfen ist ersichtlich, dass die Vergleichsgruppenbildung bezüglich geförderten und nicht geförderten Unternehmen für die zweite Gruppe lediglich solche Unternehmen berücksichtigt, deren Förderung abgelehnt wurde und nicht auf solche Unternehmen zurückgreift, die von vornherein keine FuE-Tätigkeit betreiben wollen.<sup>640</sup> Diese weisen keinen spezifischen Bezug zu steuerlichen Anreizen für FuE auf und sind folglich generell und ohne Besonderheiten zu beachten.

## **(2). Art. 1 Nr. 4 lit. a AGVO**

Eine eher technische Beschränkung des Anwendungsbereiches nimmt Art. 1 Nr. 4 lit. a AGVO vor, indem vorausgesetzt wird, dass die Beihilfenregelung Vorkehrungen für die Verhinderung ungerechtfertigter Inanspruchnahmen vorsieht. Ganz konkret wird verlangt, dass Unternehmen, die in vorherigen Beihilfenverfahren Rückforderungsbeschlüsse der Kommission aufgrund unionsrechtswidriger Beihilfen nicht befolgt haben, von einer erneuten Förderung ausgeschlossen werden. Bezüglich steuerlicher FuE-Anreize wirft diese Voraussetzung keine spezifischen Anforderungen auf. Der Gesetzgeber hat, sofern die AGVO eingehalten werden soll, lediglich den Steueranreiz im Falle vorheriger

---

<sup>639</sup> Commission Staff Working Document - Common methodology for State aid evaluation v. 28.05.2014, SWD(2014) 179 final, S. 35.

<sup>640</sup> Vergleiche beispielhaft Beschluss der Kommission v. 16.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.39669 2014/N, C(2015) 61 final, S. 6 ff.; v. 10.07.2015, Staatliche Beihilfe SA.40761 2015/N, C(2015) 4674 final, S. 4.



Rückzahlungsausfälle zu verweigern. Normtechnisch ist dies durch einen Ausschlussgrund leicht möglich und bedarf keiner komplexen Modifikation des Tatbestandes der Steuervergünstigung.

### **(3). Art. 1 Nr. 5 AGVO**

Die Ausnahme in Form des Art. 1 Nr. 5 AGVO soll Freistellungen für Maßnahmen verhindern, die neben der beihilfenrechtlichen Problematik zugleich Verstöße gegen weiteres Unionsrecht beinhalten. Durch eine nicht abschließende Aufzählung<sup>641</sup> in den lit. a bis lit. c werden durch die AGVO die zentralen Konstellationen herausgegriffen. Dazu zählen solche Konstellationen, in denen die Förderung von einem inländischen Sitz oder der überwiegenden Niederlassung (lit. a), einem Gebrauch inländischer Waren und Dienstleistungen (lit. b) und, spezifisch für FuE-Beihilfen, einer Beschränkung der Nutzung des aus der geförderten Tätigkeit gewonnenen Outputs außerhalb des fördernden Mitgliedstaates (lit. c) abhängig gemacht wird. Alle diese Fälle weisen als Gemeinsamkeit die Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte ggü. rein inländischen Sachverhalten auf und haben folglich einen grundfreiheitlichen Bezug. Daraus ist zu folgern, dass auch die übrigen, nicht normierten Konstellationen, primär grundfreiheitlich und darüber hinaus überwiegend gleichheitsrechtlich zu bilden sind.<sup>642</sup>

Bei der Normierung steuerlicher Anreize für FuE sind explizit die in den lit. a bis lit. c aufgeführten europarechtlichen Verstöße bereits durch die Förderungsstruktur der Norm auszuschließen, indem an die zu fördernden Unternehmen keine sitz- oder niederlassungsbezogenen Anforderungen gestellt werden. Folglich kann der Steuervorteil den Kreis der Unternehmen an dieser Stelle lediglich bezogen auf die Größe oder Branche beschränken und zugleich darf die Verwendbarkeit der geförderten Forschungsprojekte nicht in geografischer Hinsicht limitiert werden.<sup>643</sup> Bezüglich des ersten Punktes ist, unabhängig von der kon-

---

<sup>641</sup> Deutlich wird dies durch den Gebrauch des Wortes „insbesondere“. Siehe dazu auch *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körber, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 1 AGVO Rn. 32.

<sup>642</sup> Siehe *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körber, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 1 AGVO Rn. 34.

<sup>643</sup> Siehe zu denkbaren Anknüpfungen im Überblick *Englisch*, ISR 2017, 364 (365 ff.); *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 128 ff.

kreten Ausgestaltung der Norm, wegen der Einbettung des Anreizes in die reguläre Unternehmensbesteuerung darauf hinzuweisen, dass nur solche Unternehmen von der Begünstigung Gebrauch machen können, die überhaupt der Steuerpflicht gem. §§ 1 f. KStG bzw. gem. §§ 1, 49 EStG unterliegen. Die subjektive Steuerpflicht wird in diesen Normen allerdings gerade an geografische Parameter des Steuerpflichtigen gestützt. Diese mit Blick auf die Begünstigung lediglich mittelbare Anknüpfung an den Sitz oder die Niederlassung im Rahmen der subjektiven Steuerpflicht ist bezogen auf Art. 1 Nr. 5 lit. a AGVO jedoch unschädlich, sofern der Anreiz entsprechend neutral ausgestaltet ist. Da mit der Steuerpflichtigkeit regelmäßig zu entrichtende Steuerschulden oder zumindest die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung<sup>644</sup> einhergehen, ist dies im Ausgangspunkt ausschließlich nachteilig und stellt damit keine Konstellation dar, die Inländer bevorteilt. Folglich ist die subjektive Steuerpflicht nicht als Teil der Begünstigung zu sehen. Zum anderen lässt lit. a das Erfordernis irgendeiner Niederlassung bzw. Betriebsstätte in dem fördernden Mitgliedstaat sogar explizit zu, so dass eine zurückhaltende Anknüpfung wie im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht folgerichtig grundsätzlich denkbar ist. Im Ergebnis lassen sich auch die von Nr.5 aufgestellten Voraussetzungen im Grundsatz ohne größere normkonzeptionelle Schwierigkeiten oder Beschränkung der Förderabsichten berücksichtigen.

## **b. Allgemeine Freistellungsvoraussetzungen**

Unabhängig von der sektoralen oder horizontalen Ausrichtung der Beihilfe sind stets die Voraussetzungen der Transparenz und des Anreizeffektes für die Freistellung einzuhalten. Spezielle Anforderungen gelten bei den allgemeinen Freistellungsvoraussetzungen jedoch für Steuervergünstigungen, die deshalb vorliegend besonders zu berücksichtigen sind.

### **aa. Transparenz gem. Art. 5 AGVO**

Art. 5 AGVO legt in umfassender Weise dar, was unter einer transparenten Beihilfe zu verstehen ist. In Nr. 1 findet sich zunächst die allgemeine Definition, wonach eine Beihilfe dann transparent ist, wenn sich ihr Bruttosubventionsäquivalent derart genau berechnen lässt, dass eine Risikobewertung nicht erforderlich

---

<sup>644</sup> Dies ergibt sich aus § 149 I 1 AO iVm. § 31 I KStG. Siehe dazu näher *Endert*, in: Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 31 KStG NL April 2018, Rn. 11.

ist. In Nr. 2 findet sich daneben eine abschließende Aufzählung, die für verschiedene Gruppen von Beihilfen darlegt, unter welchen Bedingungen die Transparenzfordernisse gem. Nr. 1 erfüllt sind. Neben Ausführungen zu Zuschüssen, Krediten oder Garantien regelt lit. d die Ausgestaltung von Steuervergünstigungen. Danach sind diese als transparent anzusehen, wenn die Regelung der Vergünstigung eine Obergrenze aufweist, die der Höhe der spezifischen Schwellenwerte gem. Art. 4 AGVO entspricht. Dabei wird aus dem Wortlaut des lit. d deutlich, dass die Funktion dieser Obergrenze allein in der Sicherstellung der Einhaltung des Schwellenwertes liegt. Daraus folgt, dass der Anforderung des Art. 5 AGVO an dieser Stelle keine eigenständige materielle Bedeutung zukommt, sondern vielmehr rein technischer Natur ist und letztlich auch in die spezifischen Freistellungsvoraussetzungen integrierbar wäre.

Vor diesem Hintergrund ist bei der Ausgestaltung des FuE-Steueranreizes, unabhängig davon, ob er auf KMU beschränkt ist oder nicht, zu berücksichtigen, dass eine Obergrenze für die Förderung für jeden Beihilfenempfänger vorzusehen ist. Mit Blick auf die tatbestandliche Ausgestaltung, egal ob es sich um einen erhöhten Betriebsausgabenabzug oder eine Steuergutschrift handelt, wirft dies keine normkonzeptionellen Probleme auf. Bei der genauen inhaltlichen Ausgestaltung ist sich an den Vorgaben des Art. 4 AGVO zu orientieren<sup>645</sup>, welche nachfolgend erläutert werden.

## **bb. Anreizeffekt gem. Art. 6 AGVO**

Die Normstruktur des Art. 6 AGVO ist vergleichbar mit der Konzeption des Art. 5 AGVO. In Art. 6 Nr. 1 AGVO wird zunächst ausschließlich geregelt, dass ein Anreizeffekt für die Freistellungswirkung erforderlich ist. Konkrete Angaben lassen sich erst Nr. 2 entnehmen, in der die Vermutung aufgestellt wird, dass ein Anreizeffekt einer Beihilfe gegeben ist, wenn der Begünstigte einen entsprechenden Förderantrag gestellt hat, bevor er mit der geförderten Tätigkeit begonnen hat. Dieser Antrag muss gem. Art. 6 Nr. 2 S. 2 lit. a bis lit. e AGVO genaue Angaben zum Unternehmen, dem Vorhaben und der Förderung als solcher enthalten. Davon abweichend stellt Art. 6 Nr. 3. AGVO für ad-hoc Beihilfen weitergehende Anforderungen auf. Für die vorliegende Betrachtung ist allerdings

---

<sup>645</sup> Siehe *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körper, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 5 AGVO Rn. 9.

Art. 6 Nr. 4 AGVO von besonderem Interesse, da hierin für Steueranreize zwei kumulative Anreizanforderungen aufgestellt werden, die über das bloße Antragserfordernis der Nr. 2 hinausgehen und dieses verdrängen.<sup>646</sup> Zum einen darf dem fördernden Mitgliedstaat bei der Gewährung des Steueranreizes kein Ermessen zustehen, sondern die Förderung darf sich ausschließlich an objektiven Kriterien orientieren. Zum anderen darf die geförderte Maßnahme durch die Beihilfeempfänger nicht bereits vor der Einführung des Steueranreizes durchgeführt worden sein. Sofern beide Voraussetzungen erfüllt sind, kann ausweislich des 20. Erwägungsgrund der AGVO von einer automatischen Beihilfenregelung gesprochen werden. Überdies sind Sonderregelungen für Folgemaßnahmen iSd. Art. 2 Nr. 25 AGVO zu beachten, die niedrigere Anforderungen an den Anreiznachweis stellen. Abschließend listet Art. 6 Nr. 5 AGVO verschiedene Fälle auf, in denen a priori kein Anreizeffekt zu prüfen ist. Dazu zählen u.a. regionale Betriebsbeihilfen gem. Art. 15 AGVO, Beihilfen zur KMU-Finanzierung unter den Voraussetzungen der Art. 21 f. AGVO oder Beihilfen zur Bewältigung von Naturkatastrophen gem. Art. 50 AGVO.

Mit Blick auf die Anreizanforderungen bezüglich eines FuE-Steueranreizes ist zunächst zu überlegen, ob Art. 6 AGVO überhaupt zu prüfen ist. Für den Fall der allgemeinen Ausgestaltung kommt ein Ausschlussgrund gem. Nr. 5 nicht in Betracht. Darüber hinaus ist ein solcher auch für den Fall der Beschränkung auf KMU nicht einschlägig, da ein entsprechender FuE-Steueranreiz lediglich Art. 17 AGVO und nicht den Risikofinanzierungsbeihilfen gem. Art. 21 AGVO unterfällt. Eine Anreizwirkung ist demnach in jedem Fall erforderlich und aufgrund der Sonderregelung ausschließlich gem. Art. 6 Nr. 4 AGVO zu prüfen. Gemäß lit. a darf der Steuerverwaltung bei der Umsetzung der FuE-Förderung kein Ermessen zukommen. Normtechnisch erfordert dies, dass der Steueranreiz ausschließlich objektive Tatbestandsvoraussetzungen aufstellt und die Finanzverwaltung lediglich deren Vorliegen prüft, jedoch keine weitergehenden eigenständigen Auswahlentscheidungen vornehmen darf. Wegen der Weite des Ermes-

---

<sup>646</sup> *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körper, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 6 AGVO Rn. 16. Unabhängig vom Bestehen eines Antragserfordernisses im Rahmen des FuE-Steueranreizes ist daher an dieser Stelle ausschließlich auf Art. 6 Nr. 4 AGVO zur Prüfung der Anreizwirkung abzustellen.

sensbegriffs im europarechtlichen Kontext bezieht sich dies sowohl auf unbestimmte Rechtsbegriffe als auch auf Spielräume auf Rechtsfolgenseite.<sup>647</sup> Diese Einschränkung beschränkt den Steuergesetzgeber, im Vergleich zu Förderungen in anderen Bereichen, jedoch nicht in besonderem Ausmaß. Zum einen befindet sich in der Finanzverwaltung für die wirtschaftliche Beurteilung der Förderungswürdigkeit eines FuE-Projektes idR. nicht die erforderliche Expertise bzw. würde eine Aufspaltung der Gewährung des Anreizes unerwünschten Verwaltungsmehraufwand mit sich bringen. Zum anderen zeigt der Blick auf andere ertragsteuerliche Anreize, dass Ermessensspielräume der Finanzverwaltung in den weit überwiegenden Fällen nicht bestehen.<sup>648</sup>

Deutlich weitergehend ist die zeitliche Vorgabe in Art. 6 Nr. 4 lit. b AGVO, wonach der Steueranreiz ausschließlich zukünftig ausgestaltet sein darf. Die steuerliche Förderung von unternehmerischer FuE ist daher bereits im Tatbestand der Norm nicht nur auf zukünftige Ausgaben zu beschränken, sondern zugleich ist sicherzustellen, dass ausschließlich Forschungsprojekte, die nach Erlass des FuE-Steueranreizes begonnen wurden, förderungswürdig sind. Die Ausklammerung der Förderung laufender Projekte lässt sich mit der Verhinderung ungerechtfertigter Mitnahmeeffekte begründen, beschränkt jedoch zugleich den Förderumfang in den ersten Jahren erheblich. Da es sich um die Neueinführung einer FuE-Förderung durch Steueranreize handelt, greift die großzügigere Regelung für Folgeregelungen nicht, sodass diese Beschränkung nicht umgangen werden kann. Normkonzeptionell werfen beide Vorgaben keine besonderen steuerrechtlichen Probleme für den Gesetzgeber auf. Allerdings erfährt an dieser Stelle der wirtschaftspolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers eine spürbare Einschränkung, sofern die AGVO vollständig Beachtung finden soll.

### **c. Spezifische Freistellungsvoraussetzungen**

Über die allgemeinen Anforderungen hinaus bestehen für FuE-Beihilfen spezifische Anforderungen, die sich in unterschiedlichen Anmeldeschwellen und weiteren konkreten Vorgaben in den Art. 25 ff. AGVO niederschlagen.

---

<sup>647</sup> Siehe dazu unter C. I. 2. b. bb.

<sup>648</sup> Siehe dazu im Überblick BMF, Subventionsbericht 2017, Anlage 2 und 3; *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1179 ff.). Als Ausnahmen können § 34c V und § 50 IV EStG gelten.

## **aa. Anmeldeschwellen gem. Art. 4 AGVO**

Art. 4 Nr. 1 AGVO statuiert weitere Schwellenwertgrenzen, die von der Beihilfemaßnahme für eine angestrebte Freistellung nicht überschritten werden dürfen. Anders als bei Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO begrenzen die Schwellenwerte hier nicht das Gesamtvolumen der Beihilfenregelung, sondern regulieren, wie hoch die Förderung einzelner Vorhaben und Unternehmen sein darf.<sup>649</sup> In den lit. a bis lit. z legt die AGVO für die verschiedenen Gruppen von horizontalen und sektoralen Beihilfen unterschiedliche Werte fest. Im Grundsatz gilt hier für jede Gruppe ein einzelner Schwellenwert.

Bei Beihilfen für FuE (Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO) werden allerdings, unterteilt nach den Bereichen Grundlagenforschung (40 Millionen Euro pro Unternehmen und Vorhaben), industrielle Forschung (20 Millionen Euro pro Unternehmen und Vorhaben), experimentelle Entwicklung (15 Millionen Euro pro Unternehmen und Vorhaben) und Durchführbarkeitsstudien (7,5 Millionen Euro pro Studie), unterschiedliche Werte vorgesehen. Darüber hinaus legt Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO Sonderregelungen für EUREKA-Projekte, Unternehmen iSd. Art. 185 ff. AEUV (lit. iv) und Beihilfen in Form rückzahlbarer Zuschüsse (lit. v) fest. Für die Zuordnung zum jeweiligen Bereich ist ausweislich des Normtextes ausschlaggebend, welchem Bereich mehr als 50% der beihilfenfähigen Kosten zugeordnet werden können.

### **(1). Bestimmung der Förderbereiche**

Für die Einhaltung dieser Grenzen ist es unabdingbar, dass sich die einzelnen Forschungsbereiche inhaltlich gezielt bestimmen lassen und voneinander abgegrenzt werden können. In begrifflicher Hinsicht gibt die AGVO eine Orientierung vor, indem in Art. 2 Nr. 84 bis 86 die drei Forschungsbereiche definiert werden. Über eine Darlegung der wesentlichen Grundzüge und die Angabe einiger Beispiele in den Fällen der industriellen Forschung und experimentellen Entwicklung geht der Wortlaut jeweils nicht hinaus. Als Grundparameter lässt sich dem Begriffsverständnis der Kommission entnehmen, dass eine Abstufung der

---

<sup>649</sup> Für einen Gesamtüberblick bei FuE-Beihilfen siehe *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körper, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 4 AGVO Rn. 2 f., Art. 25 AGVO Rn. 4 ff.

verschiedenen Forschungsbereiche vor allem nach den Kriterien der Forschungsintention und Verwendbarkeit der Ergebnisse erfolgt, wobei die Grundlagenforschung jeweils die geringste kommerzielle Ausrichtung und Nutzbarkeit aufweist und im Gegensatz dazu die experimentelle Entwicklung jeweils die höchste. In Zweifelsfällen, die sich nicht mit den Erläuterungen der AGVO eindeutig lösen lassen, ist ein Rückgriff entweder auf die Entscheidungspraxis der Kommission oder auf das bereits unter B. I. dargelegte Begriffsverständnis im Frascati-Handbuch denkbar.<sup>650</sup> Insbesondere der Rückgriff auf das Frascati-Handbuch bietet sich an, da die Kommission im FuE-Unionsrahmen selbst inhaltlich Bezug auf das Begriffsverständnis im Frascati-Handbuch nimmt<sup>651</sup> und sich überdies die Begriffsdefinitionen trotz eines abweichenden Wortlauts inhaltlich weitgehend decken.

Bezogen auf den Fall eines steuerlichen FuE-Anreizes hat der Steuergesetzgeber, je nach Förderintention bei der Ausgestaltung des FuE-Steueranreizes, zunächst zu entscheiden, ob die Bereiche der Grundlagenforschung, industriellen Forschung und experimentellen Entwicklung allesamt erfasst sein oder nur einzelne eine Förderung erfahren sollen. Abgestimmt auf die zuvor aufgezeigten Höchstwerte ist die Regelung mitsamt den beihilfefähigen Kosten auszugestalten. Für jeden Bereich ist entsprechend der Vorgaben gem. Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO eine Obergrenze zur Einhaltung der Schwellenwerte vorzusehen. Sofern mehrere Bereiche erfasst werden sollen, ist eine klare Differenzierung einzuführen, sofern nicht der niedrigste Wert für alle einheitlich gelten soll.

## **(2). Einhaltung der Schwellenwerte bei steuerlichen Anreizen**

Allerdings ergibt sich bei steuerlichen Anreizen, anders als bei Garantien, Zuschüssen oder Krediten, eine besondere Problematik. Bei einem verlorenen Zuschuss wird üblicherweise in der Fördermaßnahme vorab eine gestaffelte Förderung mit verschiedenen Festbeträgen festgelegt, die für ein Projekt gewährt werden können. Die Einhaltung der Schwellen aus Art. 4 AGVO ist bei dieser grundsätzlich gegebenen Vorausschaubarkeit leicht plan- und feststellbar. Seitens der

---

<sup>650</sup> Nowak, in: Immenga/Mestmäcker/Körber, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 25 AGVO Rn. 7. Beim Rückgriff auf das Frascati-Handbuch gilt es zu beachten, dass der Begriff der industriellen Forschung dort als „angewandte Forschung“ bezeichnet wird.

<sup>651</sup> Siehe Rz. 75 FuE-Unionsrahmen.

Verwaltung des fördernden Mitgliedstaates ist lediglich zu prüfen, ob die Schwelle pro Fördermaßnahme nicht überschritten wird und sicherzustellen, dass einzelne Unternehmen bei verschiedenen Anträgen für Förderprojekte durch Kumulation den Schwellenwert nicht überschreiten. Bei steuerlichen FuE-Anreizen mit objektiven Voraussetzungen<sup>652</sup> fällt die Förderung im Grundsatz dynamischer aus, da die Forschungskosten als relevante Größe jedes Jahr variieren und deshalb eine spürbare Volatilität aufweisen können.<sup>653</sup> Dadurch besteht trotz einer möglichen Beschränkung der Höhe der steuerlichen Förderungswirkung im Tatbestand im Wege einer Obergrenze, keine direkte Kontrolle über das Volumen der Beihilfe. Somit ist von vornherein nicht derart zielgenau eine Voraussage und Steuerung möglich.

Erschwerend kommt hinzu, dass Art. 4 AGVO, anders als die Vorgängerregelung gem. Art. 6 AGVO 2008<sup>654</sup> weiter formuliert ist, indem neben Einzelbeihilfen und ad-hoc-Beihilfen auch die allgemeine Beihilfenmaßnahme in Form der gesetzlichen Regelung an sich erfasst ist<sup>655</sup>, sodass jede Beihilfe aufgrund dieser allgemeinen Beihilfenmaßnahme zu berücksichtigen ist. Der Bezugspunkt ist dabei das jeweilige Förderprojekt, sodass bei einem über Jahre laufenden Forschungsprozess der Steuervorteil aus jedem Steuerjahr zu addieren ist. Das führt dazu, dass der Steuergesetzgeber neben der keineswegs leicht vorhersehbaren Schätzung, wie viele Unternehmen und in welcher Höhe von der Förderung Gebrauch machen, ebenfalls eine fortwährende Beobachtung der Steuerminderungen zu gewährleisten hat, um, bei entsprechender Ausgestaltung, den Steuervorteil ab einer gewissen Höhe nicht mehr zu gewähren. Ein FuE-Steueranreiz muss folglich tatbestandlich sicherstellen, dass veranlagungszeitraumübergreifend jegliche Förderung aufgrund der Beihilfenmaßnahme – als Einzelbeihilfe oder kumulativ – den Schwellenwert pro Forschungsprojekt eines Unternehmens nicht

---

<sup>652</sup> Diese sind wegen des Anreizerfordernisses gem. Art. 6 AGVO auch als abschließende Voraussetzungen entscheidend für den Eintritt der Förderungswirkung.

<sup>653</sup> Als Anhaltspunkt für die Veränderlichkeit siehe verschiedene Werte zu den Forschungsausgaben der deutschen Wirtschaft insgesamt BMBF, Daten und Fakten zum deutschen Forschungs- und Innovationssystem, S. 52 ff.

<sup>654</sup> Verordnung (EG) Nr. 800/2008 der Kommission zur Erklärung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem gemeinsamen Markt in Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag v. 06.08.2008, ABl. EU 2008 L 214/3.

<sup>655</sup> Diese Erweiterung des Anwendungsbereichs der Schwellenwertprüfung korrespondiert zugleich mit einer merklichen Anhebung der Schwellen im Vergleich zur AGVO 2008.



überschreitet. Denkbar wäre dergestalt ein Ausschlussgrund, der den Anreiz versagt, wenn in den Jahren zuvor die in Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO genannten Werte überschritten wurden. Diese Ausgestaltung hätte jedoch nicht nur einen Verwaltungsmehraufwand zur Folge, sondern führt zugleich zu einer möglichen Verminderung der Förderungswirkung. Für den Fall, dass diese Vorkehrungen nicht vorgenommen werden, müsste mit Blick auf die nicht mit Gewissheit vorhersehbaren FuE-Ausgaben auf eine autonom eintretende Einhaltung der Schwellenwerte spekuliert und zugleich eine spätere Notifikation vor- bzw. hingenommen werden.

### **(3). Zusammenfassung**

Festzuhalten bleibt, dass die Anforderungen des Art. 4 AGVO grundsätzlich in den Tatbestand des steuerlichen Forschungsanreizes integrierbar sind. In den Fällen ausschließlicher KMU-Anreize, bei denen generell nicht von derart hohen Forschungsausgaben ausgegangen werden kann, ist das Risiko der nicht vollständigen Einhaltung der Vorgaben ein vertretbar kalkulierbares Risiko. Sofern aber jegliche Unternehmen von der Förderung profitieren können und eine Freistellung nach der AGVO angestrebt wird, ist eine strenge Vorschrift zur Verhinderung der kumulativen Überschreitung der Schwellen unerlässlich. Zu beachten ist allerdings, dass, wie vorliegend dargelegt werden konnte, die mit der Einhaltung des Art. 4 AGVO einhergehenden Nachteile das Förderermessen des Mitgliedstaates beeinträchtigen. Dieser Aspekt ist folglich im Rahmen einer abschließenden Gesamtwürdigung der Vorteilhaftigkeit einer Freistellung nach der AGVO vom Gesetzgeber zu berücksichtigen.

### **bb. Besondere Bestimmungen für einzelne Beihilfengruppen**

Das Kapitel III der AGVO sieht für verschiedene Gruppen von Beihilfen spezifische Freistellungsvoraussetzungen vor, deren inhaltliche Vorgaben bei den jeweiligen Gruppen erheblich divergieren.<sup>656</sup> Folglich ist im ersten Schritt zu klären, welche Bestimmungen für die in Frage stehenden FuE-Steueranreize einschlägig sind. In Betracht kommen hier verschiedene Artikel des Abschnittes 4 der AGVO, die Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation erfassen.

---

<sup>656</sup> Siehe dazu im Überblick v. *Wendland*, EStAL 2015, 25 (27 ff.).

Darunter befindet sich zunächst der allgemein für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben geltende Art. 25 AGVO, der im Grundsatz jede Form der Förderung erfasst und demnach vorliegend einschlägig ist. Die übrigen Art. 26 bis 30 AGVO betreffen sämtlich die Förderung spezifischerer FuE-Konstellationen und gehen in ihrem Anwendungsbereich vor dem Hintergrund des „lex specialis“-Grundsatzes Art. 25 AGVO vor. Dazu zählen Beihilfen für Forschungsinfrastrukturen, Innovationscluster, KMU oder für Prozess- und Organisationsinnovationen bzw. im Bereich der Fischerei. Die allgemeine Förderung unternehmerischer FuE durch steuerliche Anreize erfasst jedoch keinen dieser Spezialfälle. Folglich sind hier die Anforderungen des Art. 25 AGVO zu befolgen. Zu fragen ist allerdings, ob dies genauso für FuE-Steueranreize gilt, die ausschließlich auf KMU zugeschnitten sind. Von den spezielleren Vorschriften wäre hier vorrangig Art. 28 AGVO in den Blick zu nehmen, der Innovationsbeihilfen für KMU regelt. Auch wenn die AGVO selbst keine Definition der Innovationsbeihilfe im KMU-Kontext beinhaltet, lassen sich die begrifflichen Konturen Art. 28 Nr. 2 AGVO entnehmen. Der Begriff ist hiernach auf den unmittelbaren Patenterwerb (lit. a) und die Anstellung speziell ausgebildeten Personals (lit. b) beschränkt und deckt sich nicht mit der Bandbreite eines allgemeinen FuE-Steueranreizes<sup>657</sup>, der verschiedene Forschungsaufwendungen der KMU berücksichtigen können soll<sup>658</sup>. Ein Vorrang von Art. 28 AGVO scheidet damit aus.<sup>659</sup> Allerdings ist zu beachten, dass es in Abschnitt 2 der AGVO eigene Vorschriften für KMU-Beihilfen im Allgemeinen gibt, die ggf. kumulativ Anwendung finden. Einschlägig könnte dabei – die speziellen Vorschriften der Art. 18 bis 24 AGVO sind erkennbar nicht anwendbar – die Regelung des Art. 17 AGVO sein, der Investitionsbeihilfen für KMU reglementiert. Davon umfasst sind ausweislich der Nr. 2 die Förderung der Anschaffung materieller und immaterieller Vermögenswerte (lit. a) sowie die Schaffung von Arbeitsplätzen durch das geförderte Investitionsprojekt

---

<sup>657</sup> Vergleiche dazu v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 36 f., der besonders auf den spezifischen Zuschnitt der Norm hinweist.

<sup>658</sup> Wie bereits unter B. III. 2. und 3. dargelegt werden konnte, zielt die Input-Förderung, anders als die Output-Förderung, gerade nicht ausschließlich auf die erfolgreiche Abwicklung der Forschungstätigkeit ab, sondern soll Forschungskosten auf einer breiteren Basis erfassen.

<sup>659</sup> Siehe dazu auch Art. 25 Nr. 6 lit. a AGVO, der durch eine Sonderregelung für KMU deutlich macht, dass auch Beihilfen für KMU in seinen Anwendungsbereich fallen und Art. 28 AGVO nur darüber hinausgehende, spezifische Fälle erfassen soll.

(lit. b). Diese Verengung der Begrifflichkeit auf eine Investitionsbeihilfe ist allerdings ebenfalls mit dem breiten Ansatz eines FuE-Steueranreizes nicht deckungsgleich, sodass der Anwendungsbereich des Art. 17 AGVO nicht eröffnet ist. Zwar handelt es sich um eine Beihilfe ausschließlich zugunsten von KMU, doch stellt der Abschnitt 2 für eine derart allgemeine Förderung keine besonderen Voraussetzungen auf und der Abschnitt 4 für FuE-Beihilfen ist ausschließlich anwendbar. Folglich ist, unabhängig von der Gruppe der geförderten Unternehmen, die Beihilfe allein an Art. 25 AGVO zu messen.

Im zweiten Schritt gilt es die konkreten Vorgaben zu analysieren. Diese erstrecken sich bei Art. 25 AGVO über mehrere Nummern und betreffen verschiedene Bereiche der FuE-Beihilfe.<sup>660</sup> Nr. 1 wiederholt lediglich die Rechtsfolge des Art. 3 AGVO und enthält darüber hinaus keine eigenständige Aussagekraft. In Art. 25 Nr. 2 lit. a bis lit. d AGVO wird festgelegt, dass nur solche FuE-Vorhaben gefördert werden können, die den Bereichen<sup>661</sup> Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung unterfallen oder eine Durchführbarkeitsstudie<sup>662</sup> darstellen. Für die ersten drei Kategorien legen die Nr. 3 lit. a bis lit. e fest, welche Kosten bei der Bestimmung der Förderungshöhe in Anschlag gebracht werden dürfen. Darunter fallen in abschließender Aufzählung forschungsbezogene Kosten für Personal, Forschungsinstrumente und -ausrüstung, Immobilien, Auftragsforschung, der Erwerb von Patenten, Beratungsleistungen und unmittelbare Betriebskosten. Erfordernis ist jedoch jeweils, dass die jeweiligen zugelassenen Kosten in einem eindeutigen Zusammenhang mit dem geförderten Vorhaben stehen. Dadurch soll die Vermischung der Förderung verschiedener Forschungsprojekte in einem Unternehmen und die Ausnutzung von Mitnahmeeffekten verhindert werden.

Die Kernbestimmungen des Art. 25 AGVO finden sich allerdings in Nr. 5 f., wo für jeden Beihilfeempfänger die Höhe der Beihilfeintensität festgelegt wird. Ausweislich der Legaldefinition in Art. 2 Nr. 26 AGVO bezeichnet dieser Wert die

---

<sup>660</sup> Zum Normsystem siehe im Überblick *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körper, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 25 AGVO Rn. 7 ff.

<sup>661</sup> Definiert werden diese Begriffe im Einklang mit anderen Rechtsakten und Veröffentlichungen der EU-Organe in Art. 2 Nr. 84 bis Nr. 87 AGVO.

<sup>662</sup> Mangels Besonderheiten für die vorliegend behandelte Konstellation bleiben die speziell für Durchführbarkeitsstudien geltenden Vorschriften Art. 25 Nr. 4, Nr. 5 lit. d und Nr. 7 AGVO außer Betracht.

„in Prozent der beihilfenfähigen Kosten ausgedrückte [zulässige] Höhe der Beihilfe vor Abzug von Steuern und sonstigen Abgaben“. In anderen Worten ausgedrückt, legt dieser Wert fest, ob die Beihilfe jegliche Kosten der geförderten Maßnahme ausgleichen oder nur ein Teil davon übernommen werden darf. Vorliegend können im Bereich der Grundlagenforschung sämtliche Kosten durch die Beihilfe aufgefangen werden (Art. 25 Nr. 5 lit. a AGVO), die Hälfte bei industrieller Forschung (Art. 25 Nr. 5 lit. b AGVO) und lediglich ein Viertel bei experimenteller Entwicklung (Art. 25 Nr. 5 lit. c AGVO). Allerdings sieht Art. 25 Nr. 6 AGVO Möglichkeiten vor, die Beihilfenintensität bei industrieller Forschung und experimenteller Entwicklung auf höchstens 80% zu erhöhen.<sup>663</sup> Gem. lit. a bei Beihilfen für mittlere (um 10%) oder kleine Unternehmen (um 20%) und gem. lit. b bei Kooperationen zwischen mehreren Unternehmen, von denen eines ein KMU sein muss oder die aus verschiedenen Mitgliedstaaten stammen oder bei sichergestellter weiter Verbreitung der Forschungsergebnisse (um 15%). In der Gesamtschau enthält Art. 25 AGVO damit Vorgaben zur Frage, was, unter Berücksichtigung welcher Kosten und in welcher Höhe begünstigt werden darf.

Diese Vorgaben sind demnach zugleich auf die in Frage stehenden FuE-Steueranreize anzuwenden. In den vorliegenden Konstellationen ist es erklärtes Ziel unternehmerische Forschungsaktivitäten zu fördern und durch die Ausweitung interner FuE den jeweiligen Unternehmenserfolg zu vergrößern.<sup>664</sup> Neben dieser betriebswirtschaftlichen Dimension besteht gleichsam die volkswirtschaftliche Zielsetzung auf dieser Basis Wirtschaftswachstum und neue Arbeitsplätze zu generieren. Die Förderung der Wissenschaft als solcher oder institutionalisierter Forschungseinrichtungen ist hierbei nicht vom Förderungsbestreben umfasst. Folglich werden FuE-Steueranreize ganz überwiegend den Bereichen der industriellen Forschung gem. Art. 25 Nr. 2 lit. b AGVO oder experimentellen Entwicklung gem. Art. 25 Nr. 2 lit. c AGVO unterfallen. Ausweislich der Definition in Art. 2 Nr. 85 AGVO handelt es sich bei industrieller Forschung um „planmäßiges Forschen oder kritisches Erforschen zur Gewinnung neuer Kenntnisse und Fertigkeiten mit dem Ziel, neue Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu

---

<sup>663</sup> Aus der Vorgabe einer Höchstgrenze wird deutlich, dass die nachfolgenden Erhöhungen kumulativ Anwendung finden können.

<sup>664</sup> Vergleiche dazu und im Folgenden unter A. I. und B. II.

entwickeln oder wesentliche Verbesserungen bei bestehenden Produkten, Verfahren oder Dienstleistungen herbeizuführen“. Diese Definition weist eine begriffliche Weite auf und lässt zudem explizit die wirtschaftliche Verwertung der Forschungsergebnisse im Unternehmen zu. Die experimentelle Entwicklung wird gem. Art. 2 Nr. 86 AGVO als „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“, verstanden. Dazu zählen Vorbereitungsschritte zur Entwicklung neuer Produkte, Verfahren und Dienstleistungen, wovon auch Prototypen und Pilotprojekte erfasst sind. Auch hier sind die Begrifflichkeiten entsprechend weit und die wirtschaftliche Verwertung ist ebenfalls integral enthalten. Beide Kategorien erfassen damit Tätigkeiten, die von FuE-Steueranreizen für Unternehmen gefördert werden können und vor dem Hintergrund der aktuellen Vorhaben auch erfasst werden. Entscheidendes Differenzierungskriterium zwischen beiden Kategorien ist die größere Marktnähe der experimentellen Entwicklung, da hier lediglich bestehende Erkenntnisse für neue Produkte und Dienstleistungen eingesetzt werden und nicht, wie bei der industriellen Forschung, neue Erkenntnisse für die wirtschaftliche Nutzung gewonnen werden.<sup>665</sup> Im Ergebnis fördern FuE-Steueranreize für unternehmerische FuE entweder den Bereich der industriellen Forschung oder experimentellen Entwicklung und unterfallen damit einem forschungswürdigen Bereich gem. Art. 25 Nr. 2 AGVO.

Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung als erhöhter Betriebsausgabenabzug oder Steuergutschrift, sind die zulässigen förderfähigen Kosten zu beachten. Hierbei gilt, dass, sofern die Begünstigung an der Höhe der Forschungsausgaben gemessen wird, nur die in Art. 25 Nr. 3 AGVO genannten Kostenstellen für die Berechnung herangezogen werden können. Für den Fall, dass ein pauschalerer Zumessungsmaßstab gewählt wird<sup>666</sup>, ist dies durch Art. 25 AGVO nicht generell

---

<sup>665</sup> *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-012.

<sup>666</sup> Denkbar wäre beispielsweise eine Zumessung basierend auf der Anzahl der an dem Projekt tätigen Arbeitnehmer oder aufgrund des Wirtschaftsbereichs, in dem FuE vorgenommen wird.

ausgeschlossen<sup>667</sup>. Allerdings ist hierbei zu beachten, dass in diesen Fällen die Kosten für die Berechnung der Beihilfenintensität gem. Art. 25 Nr. 5 AGVO entscheidend sind, ohne dass sie zuvor herangezogen werden. In diesem Fall besteht dann die besondere Gefahr, dass ungewollt die Beihilfenintensitäten überschritten werden. Wie dargestellt, sind diese gem. Art. 25 Nr. 5 AGVO zu berücksichtigen und ausweislich lit. b dürfen bei industrieller Forschung höchstens 50% der Forschungskosten des jeweilig Begünstigten den Wert der Förderung darstellen. Im Falle experimenteller Entwicklung liegt der Wert bei 25%. Bei der Festlegung der Förderungshöhe ist folglich in jeder Konstellation ein vom jeweiligen Projekt abhängiger Berechnungsschlüssel in die steuerliche Regelung zu integrieren. Grundsätzlich ist die Einführung dieser Wertgrenze in den Steuertatbestand möglich, wobei jedoch wegen der direkten Anknüpfung an die Forschungsausgaben ein erhöhter Betriebsausgabenabzug im Vergleich zur Steuergutschrift vorteilhaft ist. Allerdings führt dieses Erfordernis nicht nur zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand, sondern erzeugt auch bei den geförderten Unternehmen mit Blick auf mögliche Varianzen bei der Höhe oder Zusammensetzung der Kosten zu erheblichen Unsicherheiten. Zudem schränkt die Grenze von 50% bzw. 25% die Förderungsmöglichkeit des Steuergesetzgebers ein. Bei einer speziellen Förderung von KMU ist eine Ausweitung auf bis zu 70% bzw. 45% gem. Art. 25 Nr. 6 lit. a AGVO denkbar. Wegen der meist national orientierten Förderungswirkung und dem Interesse der Unternehmen an der ausschließlichen Eigennutzung der Ergebnisse kommen die Erhöhungen gem. Art. 25 Nr. 6 lit. b AGVO regelmäßig nicht in Betracht. Insgesamt ist besonders zu berücksichtigen, dass im Fall einer nicht zwischen industrieller Forschung und experimenteller Entwicklung unterscheidenden Regelung<sup>668</sup> stets nur die niedrigere Schwelle der experimentellen Entwicklung maßgeblich ist und diese dann auch für Kosten

---

<sup>667</sup> Trotz des Wortlautes („sind“) ist die Zugrundelegung der beihilfenfähigen Kosten aus der Systematik der Norm ausschließlich für die Berechnung der Beihilfenintensität zwingend von Belang.

<sup>668</sup> Vor dem Hintergrund einer allgemein für Forschungsausgaben greifenden und in der Rechtsanwendung möglichst einfachen steuerlichen Anreizregelung ist diese Ausgestaltung naheliegend. Im Fall einer unterschiedlichen Förderung von industrieller Forschung und experimenteller Entwicklung ergibt sich sowohl für die Steuerverwaltung als auch für die geförderten Unternehmen ein Abgrenzungsmehraufwand.

im Rahmen industrieller Forschung gilt<sup>669</sup>. Eine ausschließliche Förderung industrieller Forschung ist mit der dargestellten Zielsetzung eines FuE-Steueranreizes nicht vereinbar, sodass folglich primär der Wert von 25% bzw. im Falle der Erhöhung 45% zu berücksichtigen ist.

Insgesamt stellen die Anforderungen des Art. 25 AGVO somit eine umsetzbare, aber zugleich merkliche Begrenzung der steuerlichen FuE-Förderung dar, die gleichzeitig leicht dazu führen kann, dass die Anforderungen der AGVO insgesamt nicht eingehalten werden und eine Freistellung für die jeweiligen FuE-Beihilfen nicht möglich ist.

#### **d. Zusammenfassung**

In der Gesamtschau zeichnen sich die Vorgaben für steuerliche FuE-Beihilfen durch die AGVO dadurch aus, dass die Auswirkungen auf den Binnenmarkt auf ein Minimum reduziert und Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen werden sollen. Folglich macht die AGVO mit Blick auf die konkrete Ausgestaltung („wie“) des Steueranreizes mehrere Vorgaben bezüglich des Volumens der Beihilfe. Dies erfolgt an drei verschiedenen Stellen mit unterschiedlichen Bezugspunkten und stellt den inhaltlichen Schwerpunkt der Freistellungsvoraussetzungen dar. In der Konstellation einer erforderlichen Evaluierung der Beihilfenregelung werden zudem der wirtschaftliche Hintergrund der Einführung der Beihilfe, dessen empirische bzw. wirtschaftliche Aufarbeitung und die gesetzestech-nische Methodik bei der Einführung beleuchtet.

In Bezug auf FuE-Steueranreize lässt sich vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen festhalten, dass eine Freistellung nach der AGVO normkonzeptionell und inhaltlich möglich ist, da sich die Vorgaben in die denkbaren Ausgestaltungen der einzuführenden Steuernorm grundsätzlich integrieren lassen. Dabei ist allerdings vor allem zu berücksichtigen, dass wegen der mit großer Sicherheit zu erwartenden Schwellenwertüberschreitung im Rahmen des Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO eine Freistellung nach der AGVO nicht im regulären Verfahren und Ausmaß möglich ist. Der deutsche Gesetzgeber muss sich wegen der erwartbaren

---

<sup>669</sup> Siehe dazu auch *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 III AEUV Rn. 143; v. *Wendland*, in: *Säcker/Montag*, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 99.

Überschreitung durch die Einreichung eines Evaluierungsplanes aktiv für eine Freistellung im Wege der AGVO entscheiden und kann dabei keine, von jeder Rechtsunsicherheit befreite, unbefristete Freistellung erreichen. Zudem ist die Freistellung dem Ermessen der Kommission unterworfen und erst durch die Einreichung umfangreicher Darlegungen möglich, was zu einer nicht unwesentlichen administrativen Belastung führt. Hinzu kommt, dass mit der Befolgung der AGVO an sich administrativer Aufwand und eine Beschränkung der Förderungsmöglichkeit einhergeht, dessen jeweiliger Umfang vom Evaluierungsverfahren unabhängig ist. Bezüglich des ersten Punkts ist auf die umfangreichen Überwachungserfordernisse im Normvollzug, die die Einhaltung der Schwellen aus Art. 4 AGVO und Art. 25 AGVO mit sich bringen, hinzuweisen. Beide führen im Ergebnis dazu, dass die steuerliche Förderung von FuE nicht bloß einen routinemäßigen Akt darstellt, sondern ein kontinuierliches und aufwendiges Verwaltungsverfahren erfordert. Die konkreten inhaltlichen Vorgaben finden sich vor allem in Form der Schwellenwerte (Art. 4 und Art. 25 AGVO) und Limitierung der zeitlichen Erstreckung der Förderung auf die Zukunft und ohne Ermessen der Finanzbehörden (Art. 6 AGVO). Die Gestaltungsfreiheit wird hier qualitativ und quantitativ zum Teil spürbar beschnitten, sodass besonders unter dem Gesichtspunkt eines umfassenden Förderungsinteresses zu untersuchen ist, ob diese Einschnitte für die vorteilhaften Verfahrensaspekte durch den Wegfall eines Notifikationserfordernisses hinzunehmen sind.

Die finale Entscheidung, ob eine Freistellung nach der AGVO für FuE-Steueranreize anzustreben ist, ist im Ergebnis von der Abwägung und Gewichtung der damit verbundenen Vor- und Nachteile seitens des deutschen Gesetzgebers abhängig. Um die Grundlagen dieser Entscheidung abschließend bewerten zu können, ist es jedoch unabdingbar, die administrativen und inhaltlichen Vorgaben der ohne eine AGVO-Freistellung erforderlichen Prüfung des FuE-Unionsrahmens<sup>670</sup> zu vergleichen. Dieser Abgleich wird zum Ende des Kapitels in D. III. vorgenommen.

---

<sup>670</sup> Siehe dazu D. II. 2.



## 2. Ausnahmetatbestände des AEUV

Die Untersuchung unter D. II. 1. konnte aufzeigen, dass eine Freistellung von FuE-Steueranreizen durch die AGVO kein vollständig gesichertes Ergebnis darstellt. In den Fällen, in denen der Mitgliedstaat seinen FuE-Steueranreiz mangels Freistellung bei der Kommission gem. Art. 108 III 1 AEUV zu notifizieren hat, ist seitens der Kommission nach der Annahme des Tatbestandes die Möglichkeit einer Ausnahme zu prüfen. Die unter C. I. 2. b. bb. aufgezeigten Varianten des Art. 107 II AEUV kommen für die steuerliche FuE-Förderung mangels sachlicher Einschlägigkeit nicht in Betracht, da damit regelmäßig keine soziale Unterstützung für Verbraucher (lit. a), Hilfe bei Naturkatastrophen (lit. b) oder Wirtschaftsförderung für Gebiete der ehemaligen DDR (lit. c) intendiert wird. Denkbar sind folglich lediglich Ermessensausnahmen gem. Art. 107 III lit. b oder lit. c AEUV, die nachfolgend untersucht werden.

### **a. Art. 107 III lit. b AEUV: Mitteilung der Kommission – Kriterien für die Würdigung der Vereinbarkeit von staatlichen Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse mit dem Binnenmarkt**

Eine Ausnahme ist gem. Art. 107 III lit. b Alt. 1 AEUV möglich, sofern der FuE-Steueranreiz der Förderung eines wichtigen Vorhabens von gemeinsamem europäischem Interesse dient. Der Begriff des wichtigen Vorhabens erfährt keine primärrechtliche Definition und bedarf folglich der näheren Auslegung. Dabei wird im Grundsatz davon ausgegangen, dass zumindest ein Bezug zu einer in Art. 3 EUV niedergelegten Zielsetzung der Union gegeben sein muss.<sup>671</sup> Im Rahmen der bisher eher zurückhaltenden<sup>672</sup> Praxis der Kommission wurden Beihilfen in Bereichen des Umweltschutzes, der Energieeffizienzmaßnahmen, der Luftfahrt, des Brückenbaus und auch im Bereich von FuE erfasst<sup>673</sup>. Das bei der Subsumtion unter den Begriff bestehende Ermessen wurde von der Kommission in

---

<sup>671</sup> *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, Art. 107 AEUV Rn. 56; *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 133.

<sup>672</sup> Siehe allgemein *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 134. Speziell für FuE *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 III AEUV Rn. 131.

<sup>673</sup> Siehe dazu *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, Art. 107 AEUV Rn. 57; *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 107 Rn. 133; *Martenczuk*, in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rn. 371.

einer 2014 speziell für Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben erlassenen Mitteilung (IPCEI-Mitteilung) niedergelegt.<sup>674</sup> Ausweislich Rz. 7 der IPCEI-Mitteilung dient die Veröffentlichung explizit der Prüfung der Ausnahme gem. Art. 107 III lit. b AEUV. Gleichzeitig wird im FuE-Unionsrahmen die Einschlägigkeit desselben für die Prüfung des Art. 107 III lit. b AEUV ausdrücklich ausgeschlossen<sup>675</sup>, sodass die IPCEI-Mitteilung hierfür allein ausschlaggebend ist. Die darin festgelegten Voraussetzungen führen entsprechend der unter C. II. dargelegten Grundsätze zu einer Selbstbindung der Kommission und stellen damit das Prüfungsprogramm dieser Ausnahme dar. Dies umfasst die Eröffnung des Anwendungsbereiches, Anforderungen an die Zielsetzung und Bedeutung der Beihilfe und die weiteren Vereinbarkeitskriterien in Form der Erforderlichkeit, Angemessenheit, Vermeidung übermäßiger Wettbewerbsverzerrungen und Transparenz.

### **aa. Anwendungsbereich**

Der Anwendungsbereich der IPCEI-Mitteilung wird in Abschnitt 2. geregelt und ist durch die Erfassung aller Wirtschaftszweige gem. Rz. 9 denkbar weit. Neben den Einschränkungen (Rz. 10 IPCEI-Mitteilung) für Beihilfen für Unternehmen in Schwierigkeiten, für Unternehmen mit nicht befolgter Rückforderungsanordnung und für Beihilfen, die gegen sonstiges Unionsrecht verstoßen, werden keine sektoralen bzw. horizontalen Einschränkungen gemacht.

Mit Blick auf FuE-Steueranreize, unabhängig von einer Beschränkung der geförderten Unternehmen aufgrund der Unternehmensgröße, ergeben sich folglich

---

<sup>674</sup> Mitteilung der Kommission – Kriterien für die Würdigung der Vereinbarkeit von staatlichen Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse mit dem Binnenmarkt v. 20.06.2014, ABl. EU 2014 C 188/4. Unter der Rechtslage vor 2014 war der FuE-Unionsrahmen ebenfalls auf die Ausnahme gem. Art. 107 III lit. b AEUV anwendbar. Siehe dazu *Durinke*, *Gemeinschaftsrahmen für FuE*, S. 232 f.

<sup>675</sup> Siehe Fn. 5 zu Rz. 14 des FuE-Unionsrahmens. Zugleich macht Rz. 8 IPCEI-Mitteilung deutlich, dass Beihilfen, die im Anwendungsbereich der Mitteilung liegen, zugleich einer Ausnahme gem. Art. 107 III lit. c AEUV offenstehen können und demnach eine parallele Anwendung möglich ist.

keinerlei Einschränkungen. Die aufgeführten Ausnahmen betreffen die steuerlichen FuE-Anreize nicht<sup>676</sup>, sodass der Anwendungsbereich der IPCEI-Mitteilung eröffnet ist.

## **bb. Zielsetzung und Bedeutung der Beihilfe**

Als zweiten Prüfungsschritt sieht die Kommission in Abschnitt 3. der IPCEI-Mitteilung verschiedene Förderkriterien vor, die der Prüfung des Vorliegens eines wichtigen Zieles von gemeinsamem europäischem Interesse dienen. Im ersten Schritt ist gem. Abschnitt 3.1. das Vorhaben und dessen Zielsetzung sehr detailliert zu beschreiben, wozu ausweislich der Rz. 12 IPCEI-Mitteilung auch die Beschreibung der Teilnehmer und Finanzierung zählt. Gem. Abschnitt 3.2. muss die Zielsetzung einem gemeinsamen europäischen Interesse dienen. Die Bestimmung dieses Punktes sieht die Mitteilung auf der Basis einer mehrschrittigen Prüfung vor. Dabei werden in den Rz. 14 bis 19 IPCEI-Mitteilung zunächst allgemeine Kriterien aufgeführt, die kumulativ bei jeder Beihilfe erfüllt sein müssen. Darauf aufbauend sieht Rz. 20 IPCEI-Mitteilung im Falle der Erfüllung der zuvor genannten Voraussetzungen Indikatoren vor, die die Beihilfe insgesamt positiv bewerten. Abhängig vom sachlichen Zuschnitt werden darüber hinaus weitere Anforderungen in Form bereichsspezifischer Kriterien vorgesehen. Für FuE-Beihilfen statuieren die Rz. 21 und Rz. 22 IPCEI-Mitteilung, dass geförderte Forschungsprojekte mit industrieller Zweckbestimmung einen besonders hohen Innovationsgrad aufweisen, neuartige Produktionsprozesse ermöglichen und einen branchenweiten Mehrwert darstellen müssen. Verbesserungen an einem bereits bestehenden Produkt oder Dienstleistung sind dazu nicht ausreichend. Die Wichtigkeit der Zielsetzung wird in Abschnitt 3.3. geprüft, indem Rz. 24 IPCEI-Mitteilung erfordert, dass bezüglich der Kriterien Umfang, Anwendungsbereich, Risiko oder Volumen qualitativ und quantitativ ein besonders hohes Niveau erreicht wird. Die Voraussetzungen aller drei Teilbereiche des Abschnittes 3. müssen für eine Übereinstimmung mit der IPCEI-Mitteilung kumulativ erfüllt sein.

---

<sup>676</sup> Insbesondere die Einschränkungen gem. Rz. 10 lit. b und lit. c IPCEI-Mitteilung werden regelmäßig in der Beihilfe selbst als Förderungsausschluss formuliert. Beispielhaft ist dafür der KMU-Forschungsbonus von Bündnis 90/Die Grünen unter E. I. 1. und 2. b. aa.

Die denkbaren steuerlichen Anreize für FuE halten den dargestellten Voraussetzungen in mehreren Punkten nicht Stand. Bereits eine genaue Beschreibung der Regelung (Abschnitt 3.1.), vor allem mit Blick auf alle Teilnehmer bzw. Begünstigten, ist bei einer allgemein ausgestalteten und automatisch anwendbaren Beihilfenregelung – unabhängig vom Zuschnitt des Begünstigtenkreises – nicht mit Anspruch auf vollständige Sicherheit zu realisieren. An dieser Stelle wird bereits deutlich, dass sich die IPCEI-Mitteilung primär auf Einzelbeihilfen bezieht.<sup>677</sup> Darüber hinaus werden die allgemeinen Kriterien für das Vorliegen eines gemeinsamen europäischen Interesses (Abschnitt 3.2.) nicht vollständig erfüllt. Während die Zielsetzung in Form der Förderung von FuE den Anforderungen der Rz. 14 und 15 IPCEI-Mitteilung noch entspricht, wird das Kriterium der gemeinsamen Einführung der Beihilfe durch mehrere Mitgliedstaaten<sup>678</sup> (Rz. 16 IPCEI-Mitteilung) nicht eingehalten, da es sich um eine ausschließlich nationale Maßnahme handelt. Dies ist im Ergebnis zwingende Folge der Steuerhoheit jedes Mitgliedstaates. Überdies kann auch das Vorliegen des Erfordernisses der positiven Wirkung weit über das geförderte Forschungsprojekt hinaus (Rz. 17 IPCEI-Mitteilung) bei einer allgemeinen Beihilfenregelung wegen der Vielzahl der denkbaren Beihilfenempfänger nicht garantiert werden. Die Rz. 18 und 19 IPCEI-Mitteilung sind hingegen grundsätzlich umsetzbar. Wegen des Erfordernisses des kumulierten Vorliegens sind auch die allgemeinen Kriterien in Abschnitt 3.2. insgesamt nicht erfüllt und die positiven Indikatoren gem. Rz. 20 IPCEI-Mitteilung bleiben folgerichtig unbeachtet. Abschließend stellen auch die spezifischen FuE-Voraussetzungen für die allgemein gehaltenen Steueranreize ein Problem dar. Die Anforderungen sind jeweils sehr spezifisch, sodass sie in jedem Einzelfall genau zu prüfen sind. Bei einer allgemeinen Beihilfenregelung können diese jedoch nicht pauschal bejaht werden und Abschnitt 3.2. ist demnach nicht erfüllt. Mithin wird an dieser Stelle erneut deutlich, dass die IPCEI-Mitteilung vor allem einen Zuschnitt auf Einzelbeihilfen besitzt. Im Ergebnis gilt dies mit gleicher Begründung für die hohen Anforderungen an die Bedeutung des Vorhabens in Abschnitt 3.3. Zwar ist das Vorliegen in Einzelfällen denkbar, bei der Vielzahl der potentiell unter die Beihilfenregelung fallenden Fälle jedoch

---

<sup>677</sup> Siehe auch *Behrens*, Europäisches Marktöffnungs- und Wettbewerbsrecht, § 43 Rn. 1696.

<sup>678</sup> Die in der korrespondierenden Fn. 1 vorgesehene Ausnahme von diesem Erfordernis ist in der vorliegenden FuE-Konstellation nicht einschlägig.

nicht für die gesamte Maßnahme gegeben. Somit wird auch Abschnitt 3.3. nicht eingehalten.

Eine Übereinstimmung mit dem Abschnitt 3. der IPCEI-Mitteilung ist folglich aufgrund mehrerer Unvereinbarkeiten bei einer allgemein geltenden und automatisch anwendbaren Beihilfenregelung in Form eines FuE-Steueranreizes nicht gegeben. Darüber hinaus ist die Vereinbarkeit nicht durch potentielle Veränderungen bei der Ausgestaltung zu realisieren, da diese Lösungen fernab des rechtlich darstellbaren und politisch realistischen Bereiches liegen.<sup>679</sup> Auf die weitere Prüfung der Vereinbarkeitskriterien des Abschnittes 4. der IPCEI-Mitteilung kommt es vorliegend folglich nicht an.<sup>680</sup>

### **cc. Zusammenfassung**

Mangels erkennbarer Übereinstimmung mit den Vorgaben des Abschnitts 3.2. der IPCEI-Mitteilung wird die Ermessensentscheidung der Kommission im Rahmen von Art. 107 III lit. b AEUV nicht positiv ausfallen und eine Ausnahme kommt nicht in Betracht.

### **b. Art. 107 III lit. c AEUV: Mitteilung der Kommission – Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation**

Für eine positive Entscheidung der Kommission auf der Basis des Art. 107 III lit. c AEUV müsste die steuerliche FuE-Beihilfe zur Förderung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete dienen. Das bestehende Ermessen der Kommission bei dieser Prüfung wurde von ihr im FuE-Unionsrahmen niedergelegt, der die für FuE-Beihilfen zentrale und spezifischste Veröffentlichung der Kommission darstellt. Anders als die Vorgängerversion, die von 2006 bis 2013 Geltung besaß<sup>681</sup>, gilt der seit 2014 geltende FuE-Unionsrahmen ausschließlich

---

<sup>679</sup> Eine steuerliche Einzelbeihilfe wäre sowohl verfassungsrechtlich problematisch als auch administrativ nicht zu bewerkstelligen. Eine Kooperation mit anderen Mitgliedstaaten scheidet wegen einer rein mitgliedstaatlich normierten Besteuerung von Unternehmen ebenfalls aus.

<sup>680</sup> Dessen inhaltliche Anforderungen gehen beinahe vollständig in den materiellen Voraussetzungen des FuE-Unionsrahmens auf und werden folglich auch erst nachfolgend unter D. II. 2. b. cc. behandelt.

<sup>681</sup> Siehe dazu im Detail *Durinke*, Gemeinschaftsrahmen für FuE, S. 229 ff.

für den Ausnahmetatbestand des lit. c. Damit unterstreicht die Kommission, dass sie FuE-Beihilfen vorrangig über diesen Weg genehmigen möchte, um der bereits angeführten Forschungsfreundlichkeit möglichst umfassend Raum zu verschaffen und die Verwirklichung der Europa 2020 Ziele zu gewährleisten.<sup>682</sup> Hervorgehoben wird dies zudem durch die explizite Abstimmung zwischen AGVO und FuE-Unionsrahmen gem. Rz. 13 FuE-Unionsrahmen. Im Folgenden werden zunächst die Grundstruktur des FuE-Unionsrahmens erläutert und die generellen Anforderungen bezüglich des Anwendungsbereiches und der Vereinbarkeitsvoraussetzungen herausgearbeitet. Daraufhin werden diese Anforderungen auf denkbare Ausgestaltungen von FuE-Steueranreizen angewandt und geprüft.

## aa. Grundstruktur

Der FuE-Unionsrahmen weist bezüglich seines strukturellen Aufbaus in Grundzügen erkennbare Parallelen zur AGVO auf. Deutlich wird dies insbesondere bei der Benennung der im Anwendungsbereich liegenden Beihilfen (Abschnitt 1.1. und 1.2.), der inhaltlich deckungsgleichen Begriffsdefinitionen (Abschnitt 1.3.) und der Formulierung von sieben Prüfungspunkten für die Vereinbarkeit der FuE-Beihilfe mit dem Binnenmarkt (Abschnitt 3. und 4.1. bis 4.7.).<sup>683</sup> Darüber hinaus ist ebenfalls für bestimmte Konstellationen die Durchführung einer Evaluierung (Abschnitt 5.), die der Evaluierung der AGVO gem. Art. 1 Nr. 2 lit. a und 2 Nr. 16 AGVO entspricht, vorgesehen. Allerdings weichen beide Veröffentlichungen aufgrund von auseinanderfallender Rechtsnatur, Funktion und Zielsetzung an verschiedenen Stellen zugleich wesentlich voneinander ab.<sup>684</sup> Im Unterschied zur AGVO weist der Unionsrahmen keine Unterteilung in allgemeine und spezifisch für FuE-Beihilfen geltende Vorschriften auf, da er gezielt

---

<sup>682</sup> Siehe Rz. 1 ff. FuE-Unionsrahmen.

<sup>683</sup> Keine Relevanz für die vorliegende Konstellation haben die Ausführungen in Abschnitt 2., welcher die Frage des beihilfenrechtlichen Tatbestandes gem. Art. 107 I AEUV in Konstellationen der Förderung von Forschungsinfrastrukturen, von mittelbaren Beihilfen und der öffentlichen Vergabe von FuE-Dienstleistungen beantwortet. Die den Unionsrahmen abschließenden Abschnitte 6. bis 8. dienen technisch-organisatorischen bzw. formalen Inhalten und sind für die folgende Behandlung der inhaltlichen Anforderungen für uni-onrechtskonforme FuE-Beihilfen ebenfalls nicht von substantieller Bedeutung.

<sup>684</sup> Siehe dazu und im Folgenden v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 5 ff.

für FuE-Beihilfen konzipiert ist. Dies führt dazu, dass die Anforderungen insgesamt umfassender und bereichsspezifischer ausfallen.<sup>685</sup> Entsprechend seiner Funktion als Konkretisierung und Ausformulierung der Ermessensausübung im Rahmen von Art. 107 III AEUV erzeugen die Voraussetzungen des FuE-Unionsrahmens zwar keine unmittelbare rechtliche Befolgungspflicht für die Mitgliedstaaten, allerdings führen sie zur Selbstbindung der Kommission und der beihilfenspezifischen faktischen Befolgungspflicht für die Mitgliedstaaten.<sup>686</sup>

Aus dieser im Ergebnis einfachen Grundstruktur ergibt sich, dass bei der Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt von Beihilfen in Form steuerlicher Anreize für unternehmerische FuE auf Basis des FuE-Unionsrahmens, wie nachfolgend vorgesehen, die Anwendbarkeit der Veröffentlichung selbst und die Prüfung der sieben Vereinbarkeitskriterien vorzunehmen ist.

## **bb. Anwendungsbereich**

Der allgemeine Anwendungsbereich des FuE-Unionsrahmens wird in Abschnitt 1.1. geregelt und sieht in Rz. 8 vor, dass sämtliche FuE-Beihilfen, die unter den Tatbestand des Art. 107 I AEUV fallen, grundsätzlich erfasst werden. Somit findet insbesondere keine Beschränkung auf bestimmte Beihilfeninstrumente statt und bietet dadurch den Mitgliedstaaten an dieser Stelle maximalen Gestaltungsspielraum. Dieser denkbar weite Anwendungsbereich wird im Weiteren lediglich im Falle von Unionsbeihilfen (Rz. 9), Beihilfen für Unternehmen in Schwierigkeiten (Rz. 10) und bei Beihilfenempfängern mit nicht befolgter Rückforderungsanordnung (Rz. 11) eingeschränkt. Neben den allgemeinen Voraussetzungen für die Eröffnung des Anwendungsbereiches wird in Abschnitt 1.2. von der Kommission eine Aufzählung solcher FuE-Beihilfen vorgenommen, die unter den FuE-Unionsrahmen fallen können. Dazu zählen gem. Rz. 12 Beihilfen für FuE-Vorhaben, für Durchführbarkeitsstudien, für Forschungsinfrastrukturen, für Innovationsmaßnahmen und -cluster. Bei der ersten Kategorie ist gem. lit. a eine Förderung des Vorhabens nur möglich, wenn dieses in die Bereiche der Grundlagenforschung, industriellen Forschung oder experimentellen Entwicklung fällt.

---

<sup>685</sup> Beispielhaft sind hierfür die erhöhten Anforderungen an das Merkmal Anreizwirkung im Rahmen des FuE-Unionsrahmens im Vergleich zur AGVO. Siehe dazu *Nowak*, in: Immenga/Mestmäcker/Körper, EU-Wettbewerbsrecht Band 3, Art. 6 AGVO Rn. 4.

<sup>686</sup> Siehe dazu unter C. II. 2.

Die Erwähnung, dass die Maßnahme der Beseitigung verschiedener Formen von Marktversagen dient, ist an dieser Stelle lediglich als Erläuterung und nicht als weiteres Merkmal zu verstehen. Begründen lässt sich dies aus dem systematischen Gesichtspunkt, dass das Vorliegen eines Marktversagens und dessen Bekämpfung durch die Beihilfe in Abschnitt 4.2. umfassend geprüft wird und nicht bereits im Anwendungsbereich. Hinzu kommt, dass die Formulierungen „dienen vornehmlich“ und „können aber auch“ diese Ansicht auch bei einer wortlautbasierten Betrachtungsweise unterstützen.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Voraussetzungen ergibt sich für die denkbaren Steueranreize für unternehmerische FuE zunächst, dass sie als Steuerregelungen von Rz. 8 FuE-Unionsrahmen unproblematisch erfasst werden. Zudem ist keine der genannten Ausnahmen einschlägig oder als Begünstigungsauschluss per se Teil der Maßnahme selbst. Die FuE-spezifischen Anwendungsbedingungen sind vorliegend ebenfalls regelmäßig erfüllt, da es sich, wie bereits bei der Prüfung der AGVO unter D. II. 1. aufgezeigt werden konnte, bei dem Steueranreiz häufig um eine Beihilfe für FuE-Vorhaben handelt, bei denen entweder allein oder gemeinsam industrielle Forschung und experimentelle Entwicklung gefördert werden soll. Die Nichteinschlägigkeit der übrigen FuE-Maßnahmen ist folglich unschädlich. Im Ergebnis steht der Anwendungsbereich des FuE-Unionsrahmens offen und die Bewertung der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt richtet sich bei der Prüfung der Kommission nach den folgenden Vorgaben des FuE-Unionsrahmens.

### **cc. Voraussetzungen für die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt**

Das zentrale Element des FuE-Unionsrahmens sind sieben Voraussetzungen, die für eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt kumulativ<sup>687</sup> erfüllt sein müssen. Ausweislich des Abschnittes 3. dienen sie der Kommission zur gem. Art. 107 III lit. c AEUV erforderlichen Feststellung, dass die positiven Auswirkungen der Beihilfe, die mit der Zielerreichung der FuE-Förderung verbunden sind, die negativen Folgen für den wirtschaftlichen Wettbewerb im Binnenmarkt überwie-

---

<sup>687</sup> Siehe dazu den Gebrauch des Wortes „alle“ in Rz. 36 FuE-Unionsrahmen. Besonders darauf hinweisend *Belmin/Zenger*, in: Werner/Verouden, EU State Aid Control, S. 302.



gen. Ganz konkret werden dazu in Rz. 36 in den lit. a bis lit. g FuE-Unionsrahmen die einzelnen Voraussetzungen, die auf jede FuE-Beihilfe angewandt werden<sup>688</sup>, benannt und jeweils im darauffolgenden Abschnitt 4. in einzelnen Unterabschnitten im Detail erläutert. Demnach muss die Beihilfe einen Beitrag zu einem genau definierten Ziel von gemeinsamem Interesse leisten (Abschnitt 4.1.), erforderlich (Abschnitt 4.2.) und geeignet (Abschnitt 4.3.) sein, einen Anreizeffekt besitzen (Abschnitt 4.4.), angemessen sein (Abschnitt 4.5.), übermäßige negative Auswirkungen vermeiden (Abschnitt 4.6.) und die Transparenzpflichten (Abschnitt 4.7.) erfüllen.

An dieser Stelle ist zu berücksichtigen, dass der vorliegende 2014er FuE-Unionsrahmen mit Blick auf die dargestellten materiellen Voraussetzungen inhaltlich weitgehend die Linie der Vorgängerversion beibehält, jedoch methodisch eine neue Grundkonzeption aufweist.<sup>689</sup> Die Abschnitte 1.3.2. bis 1.3.6. des 2006-2013 FuE-Unionsrahmens sind bis auf das neu hinzugekommene Erfordernis der Transparenz inhaltlich deckungsgleich mit den Abschnitten 4.1. bis 4.6. des aktuellen FuE-Unionsrahmens. Allerdings dienten die einzelnen Voraussetzungen in der Vorgängerversion lediglich als Anhaltspunkte im Zusammenhang mit der von der Kommission vorzunehmenden Abwägung zwischen den Vor- und Nachteilen der FuE-Beihilfe. Im Rahmen dieses Balancing-Tests, oblag es der Kommission vielmehr einzelne Elemente unterschiedlich zu gewichten und die Abwägung entsprechend zu lenken. Der Wandel zum Erfordernis des kumulativen Vorliegens der Voraussetzungen wird dabei als Wechsel hin zu einer Checklisten-Prüfung eingeordnet<sup>690</sup>, der unterschiedliche Folgen nach sich zieht. Zum einen stellt dies eine Verschärfung der Anforderungen für die Ausnahme an eine FuE-Beihilfe dar<sup>691</sup>. Zum anderen führt dies in begrüßenswerter Weise

---

<sup>688</sup> Entsprechend ist der Abschnitt 3. mit der Überschrift „Gemeinsame Grundsätze für die beihilfenrechtliche Würdigung“ versehen.

<sup>689</sup> Siehe dazu und im Folgenden insgesamt *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-024 ff., 27-040 f.; *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 145; *Belmin/Zenger*, in: Werner/Verouden, EU State Aid Control, S. 302; v. *Wendland*, EStAL 2015, 25 (36 ff.).

<sup>690</sup> Mit entsprechender Begrifflichkeit *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-040; v. *Wendland*, EStAL 2015, 25 (37); v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 79.

<sup>691</sup> Siehe v. *Wendland*, EStAL 2015, 25 (37).

zu einer vorhersehbareren Prüfung durch die Kommission, die dadurch ihre eigene Position stärkt<sup>692</sup> und gleichzeitig ein Beihilfenverfahren mit größerer Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit garantieren kann<sup>693</sup>. Die Idee des Balancing Tests – die Vornahme einer Abwägung zwischen positiven und negativen Folgen durch die Kommission – ist bei den neuen Voraussetzungen, insbesondere in Abschnitt 4.6., erhalten geblieben und wird dabei in einer strukturierteren und transparenteren Weise fortgeführt.<sup>694</sup> Trotz der aufgezeigten methodischen Veränderung ist folglich wegen der weitgehenden inhaltlichen Nähe der einzelnen Prüfungspunkte im Rahmen der Auslegung des Inhalts der heutigen Abschnitte 4.1. bis 4.6. FuE-Unionsrahmen ein Rückgriff auf die Rechtsprechung und Kommissionspraxis zum vorherigen FuE-Unionsrahmen weiterhin grundsätzlich möglich.<sup>695</sup>

Abgesehen von der Geeignetheit und der Transparenz weisen alle weiteren Prüfungsvoraussetzungen eine Zweiteilung auf, die entscheidende Bedeutung für den Inhalt der jeweiligen Prüfung besitzt. Zunächst werden jeweils allgemeine Voraussetzungen ausgeführt, die sowohl für allgemein konzipierte Beihilfenregelungen als auch für Einzelbeihilfen gelten. Darüber hinaus gibt es, zumeist sehr umfassende und detaillierte, weitere Anforderungen für Einzelbeihilfen. Ausweislich des Gegenstandes der vorliegenden Untersuchung, die die Ausgestaltung und rechtliche Vereinbarkeit eines FuE-Steueranreizes umfasst, liegt die rechtliche Relevanz lediglich bei den allgemeinen Bestimmungen, da die unionsrechtliche Vereinbarkeit der Beihilfenregelung an sich untersucht wird. Sofern nach der Einführung Einzelbeihilfen auf der Grundlage der Beihilfenregelung erteilt werden und diese die Schwellenwerte der AGVO überschreiten, kann es im Einzelfall auf die weiteren Voraussetzungen ankommen. Dies ist allerdings nicht Gegenstand der Arbeit. Folglich werden nachfolgend im ersten Schritt die für eine Beihilfenregelung in Form eines FuE-Steueranreizes geltenden allgemeinen Voraussetzungen herausgearbeitet und im zweiten Schritt geprüft, ob bzw. in welcher Form diese erfüllt werden können.

---

<sup>692</sup> Siehe *Pérez Bernabeu*, *European Taxation* 2014, 178 (188 f.).

<sup>693</sup> *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, *EU State Aids*, Rn. 27-003.

<sup>694</sup> *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, *EU State Aids*, Rn. 27-040.

<sup>695</sup> Vergleiche zum methodischen Ansatz *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, *EU State Aids*, Rn. 27-049; *Belmin/Zenger*, in: Werner/Verouden, *EU State Aid Control*, S. 310.

## **(1). Beitrag zu einem genau definierten Ziel von gemeinsamem Interesse**

In Abschnitt 4.1. des FuE-Unionsrahmens legt die Kommission dar, welche Anforderungen sie an die Feststellung eines mit der FuE-Beihilfe verbundenen genau definierten Ziels von gemeinsamem Interesse stellt. Unter Bezugnahme auf die Europa-2020-Strategie wird zunächst sehr allgemein die Förderung von FuE zur Erzielung eines substantiellen und nachhaltigen Wirtschaftswachstums gefordert. Mehr Substanz erfährt das Merkmal in Rz. 43 FuE-Unionsrahmen, wonach die Mitgliedstaaten die Zielsetzung hinter der FuE-Beihilfe in einem ausgeprägten Detailgrad zu benennen und vor allem die Förderungswirkungsweise darzulegen haben. Mit Blick auf die Systematik gilt es auf dieser Ebene zunächst den grundlegenden Zusammenhang zu erläutern, wohingegen eine Prüfung im Detail in Abschnitt 4.2. und 4.4. erfolgt. Ohne nähere Prüfung als ausreichend erachtet die Kommission dabei solche Vorhaben, die Teil eines umfassenden mitgliedstaatlichen FuE-Förderungsprogrammes bzw. -plans sind und sich mit Blick auf die Effektivität auf Erkenntnisse und Zahlen von Vorgängerbeihilfen stützen können. Gleiches gilt für Beihilfen, die unter Beteiligung der EU finanziert werden. In allen anderen Fällen ist die Zielsetzung und die Wirkung entsprechend darzulegen, wengleich ein Blick in die Kommissionspraxis offenbart, dass thematisch einschlägige Vorhaben ganz überwiegend positiv eingestuft werden.<sup>696</sup> Zudem wirkt es sich bei diesem Merkmal positiv aus, wenn unter Betrachtung qualitativer und quantitativer Umstände die Maßnahme möglichst umfangreich und breit ausgestaltet ist.<sup>697</sup>

Mit Blick auf steuerliche Anreize zur Förderung unternehmerischer FuE ist vor dem Hintergrund dieses Prüfungspunktes die Einbettung in einem groß angelegten Forschungsförderungsprogramm oder die (Mit-)Finanzierung durch die EU die einfachste Variante zur Übereinstimmung. Im Fall einer rein national finanzierten Einzelmaßnahme – dies ist vor dem derzeitigen politischen Hintergrund

---

<sup>696</sup> So vor allem v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 82. Siehe dazu beispielhaft außerdem Beschluss der Kommission v. 14.08.2015, Staatliche Beihilfe SA.39457 2015/N, C(2015) 5694 final, Rn. 31 ff.; v. 19.06.2017, Staatliche Beihilfe SA.45183 2017/N, C(2017) 4113 final, Rn. 63 ff.

<sup>697</sup> Siehe *Ianus/Rusche/Orzan*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 291.

in Deutschland das realistischste Szenario – muss der Mitgliedstaat trotz der in der Praxis nicht allzu strengen Prüfung durch die Kommission den Bezug zur FuE-Förderung und die grundsätzliche Wirksamkeit durch Steuervergünstigungen in diesem Zusammenhang konkret und umfassend darlegen. In Anbetracht dessen, dass steuerlichen Anreize sowohl unter dem alten als auch neuen FuE-Unionsrahmen die Genehmigungswirkung der Ausnahme gem. Art. 107 III AEUV zu Teil wurde<sup>698</sup>, wird die plausible Darlegung dieser Zusammenhänge von der Kommission grundlegend akzeptiert und stellt keine unüberwindbare Anforderung dar. Dies gilt für ausschließlich an KMU gerichtete Maßnahmen und für allen Unternehmen offenstehende Steueranreize. Grundsätzlich positiv wirkt sich für die Beurteilung der Wirkungsweise bei diesem Prüfungspunkt aus, wenn der Steueranreiz automatisch greift und möglichst viele Forschungskosten erfasst.<sup>699</sup> Zusammenfassend lässt sich demnach festhalten, dass der Mitgliedstaat im Rahmen der Notifikation lediglich dem geforderten Darlegungsaufwand nachzukommen hat, jedoch nicht vor entscheidende inhaltliche Probleme gestellt wird, wenn die Beihilfe eindeutigen Forschungsbezug aufweist und gängige steuerliche Anreize beinhaltet.

## **(2). Erforderlichkeit staatlicher Maßnahmen**

Als weiteres Merkmal ist seitens der Mitgliedstaaten die Erforderlichkeit der FuE-Beihilfe darzulegen. Mit Blick auf die weiteren positiven Vereinbarkeitsmerkmale geht die Kommission hier schrittweise vor und macht in Rz. 48 FuE-Unionsrahmen zur Erforderlichkeit deutlich, dass jegliche Anreizwirkung für FuE nur gerechtfertigt ist, wenn ein entsprechendes Marktversagen durch die Beihilfe behoben wird. Folglich obliegt es den Mitgliedstaaten ein entsprechendes Marktversagen im Zusammenhang mit der FuE-Beihilfe nachzuweisen. Ausweislich Rz. 49 FuE-Unionsrahmen kann dieses grundsätzlich in drei verschiedenen Formen auftreten.<sup>700</sup> Erstens in Form von positiven externen Effekten

---

<sup>698</sup> Siehe dazu und im Folgenden Beschluss der Kommission v. 08.05.2007, Staatliche Beihilfe N 806/2006, C(2007) 2105 final; v. 30.05.2007, Staatliche Beihilfe N 816/2006 u.a., C(2008) 2416 final; v. 16.08.2007, Staatliche Beihilfe N 177/2007, C(2007) 3976 final; Beschluss der Kommission v. 23.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.20326 2013/C, C(2015) 130.

<sup>699</sup> Eine zu weitgehende Ausgestaltung kann sich jedoch im Weiteren bezüglich der Anforderungen in Abschnitt 4.3. bzw. 4.5. als problematisch erweisen.

<sup>700</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 147; *Behrens*, Europäisches Marktöffnungs- und Wettbewerbsrecht, § 43 Rn. 1645.

bzw. Wissens-Spillovern, die mit Forschungsvorhaben regelmäßig verbunden sind. Dabei werfen die Forschungsergebnisse für Unternehmen in vielen Konstellationen keinen ausreichenden wirtschaftlichen Nutzen ab, um ohne Förderung realisiert zu werden. Um den gesamtgesellschaftlichen Nutzen des Forschungs-Output dennoch zu verwirklichen, können FuE-Beihilfen eingesetzt werden. Die Kommission macht an dieser Stelle deutlich, dass für die Erforderlichkeit jedoch nicht jeder positive Effekt ausreichend ist und stets berücksichtigt werden muss, in welcher Form die Unternehmen Forschungserfolge monetarisieren können. Nur wenn der wirtschaftliche Nutzen unter Beachtung aller Umstände nicht ausreicht, liegt ein Marktversagen vor. Zweitens können Forschungsprojekte von derartig hohen Risiken geprägt sein, dass sich die Finanzierung des Projekts durch Fremd- oder Eigenkapital als beinahe unmöglich oder zu teuer erweist. Zudem kann die Erlangung qualifizierten Personals bei sehr spezifischen Projekten besonders problematisch sein. In diesen Konstellationen spricht die Kommission von Sachverhalten mit unzureichenden und asymmetrischen Informationen. Allerdings gilt auch hier, dass Finanzierungsschwierigkeiten normale Marktmechanismen darstellen können und nicht jedes wirtschaftliche Risiko durch Beihilfen beseitigt werden darf. Drittens können Konstellationen auftreten, in denen eine mangelnde Vernetzung zwischen Unternehmen die nötige Koordination bei komplexen Projekten verhindert und sich dies negativ auf die Umsetzung des gesamten Projekts auswirkt.

Ganz allgemein gilt es bei diesem Prüfungspunkt zu berücksichtigen, dass die Mitgliedstaaten bei der Darlegung des Marktversagens vorrangig auf betriebs- bzw. volkswirtschaftliche Studien zurückgreifen können, da sich hierdurch die entsprechenden Zustände substantiell belegen lassen.<sup>701</sup> Eine explizite Pflicht hierzu besteht dem FuE-Unionsrahmen zu Folge jedoch nicht. Gleichzeitig ist nicht nur allgemein auf ein unspezifisches Marktversagen zu rekurrieren, son-

---

<sup>701</sup> Siehe v. *Wendland*, EStAL 2015, 25 (37), der zudem darauf verweist, dass bei notifizierten Beihilfen die Darlegung durch den Mitgliedstaat vor einer förmlichen Untersuchung der Kommission liegt und folglich diese selbst keine Untersuchungen bezüglich des Marktversagens vornimmt.

dern die von der Kommission aufgestellten Fallgruppen sind explizit zu benennen.<sup>702</sup> Dabei zeigt die Kommissionspraxis, dass die Kommission dieses Merkmal gründlich prüft<sup>703</sup> und grundsätzlich auch das Vorliegen mehrerer Formen von Marktversagen für möglich erachtet<sup>704</sup>. Zugleich ist die pauschale Behauptung jeder Form des Marktversagens nicht zielführend, sondern vielmehr gezielt vorzunehmen.<sup>705</sup> Welcher Bezugspunkt für das Marktversagen zu wählen ist, wird durch den FuE-Unionsrahmen nicht explizit vorgegeben, sodass hier ein Bezug sowohl auf die europäische als auch die rein nationale Ebene zulässig ist.<sup>706</sup>

Die dargelegten Voraussetzungen für die Erforderlichkeit sind entsprechend bei FuE-Steueranreizen zu berücksichtigen. Anders als ein Teil der weiteren Voraussetzungen hat die Erforderlichkeit keine Auswirkung auf die konkrete Ausgestaltung des FuE-Steueranreizes selbst, sondern nimmt vielmehr die Rahmenbedingungen und den Anlass ihres Erlasses in den Blick. Zugleich stellt das Merkmal vor allem administrative Anforderungen an den fördernden Mitgliedstaat. Mit Blick auf die im Vergleich zum Abschnitt 4.1. erhöhten Anforderungen sollte mit der Notifikation eine umfassende Darlegung des Marktversagens im Bereich FuE begründet werden. Bezogen auf eine steuerliche FuE-Förderung in Deutschland ist dies primär im nationalen Kontext herleitbar, wobei sich die Bundesregierung auf die unter B. IV. 1. und B. IV. 2. herangezogenen Daten stützen und diese durch die einschlägigen Studien auch valide untermauern kann. Einschlägig ist dabei mit Blick auf die stagnierenden bzw. rückläufigen Zahlen, insbesondere bei den Patentanmeldungen, besonders die erste Fallgruppe der positiven externen Effekte bzw. des Wissens-Spillovers. Im Hinblick auf die Zahlen wird offenbar, dass der positive Nutzen für forschende Unternehmen in meh-

---

<sup>702</sup> *Ianus/Rusche/Orzan*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 292.

<sup>703</sup> Beschluss der Kommission v. 25.06.2016, Staatliche Beihilfe SA.37185 2015/C, C(2016) 4573, Rn. 108 ff.

<sup>704</sup> Beschluss der Kommission v. 19.06.2017, Staatliche Beihilfe SA.45183 2017/N, C(2017) 4113 final, Rn. 71 ff.

<sup>705</sup> Siehe *Ianus/Rusche/Orzan*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 292.

<sup>706</sup> *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-049; *Bacon*, European Law of State Aid, Rn. 8.31. Vor dem Hintergrund, dass es sich bei Beihilfen regelmäßig um rein mitgliedstaatliche Maßnahmen im Rahmen der Autonomie der Mitgliedstaaten handelt, ist dieser Ansatz folgerichtig.

renen Konstellationen nicht ausreicht, um FuE-Maßnahmen tatsächlich durchzuführen. Das Überschreiten der Erheblichkeit an dieser Stelle lässt sich im deutschen Kontext vor allem dadurch unterstreichen, dass die Gründungsraten forschender Unternehmen, die Innovatorenquoten und die Forschungsaktivitäten ausländischer Unternehmen in Deutschland rückläufig sind.<sup>707</sup>

Da bei den vorliegend diskutierten und breit angelegten FuE-Steuererleichterungen keine Branchen ausgeklammert werden, ist eine entsprechende Argumentation mit der allgemeinen FuE-Situation in Deutschland denkbar. In Betreff auf die ebenfalls unter B. IV. 1. und B. IV. 2. herausgearbeiteten Probleme für forschende KMU lässt sich gleichfalls die zweite Gruppe des Marktversagens in Form der unzureichenden und asymmetrischen Informationen bezüglich der Finanzierung von Projekten begründen. Die gegenwärtigen KMU-bezogenen Kennzahlen des Forschungsstandorts Deutschland zeigen dabei, dass die Investitionsvolumina und besonders die Aussicht zu Beginn einer Geschäftstätigkeit mehrjährige Verluste tragen zu müssen, sich als spürbares Forschungshemmnis erweisen.<sup>708</sup> Festzuhalten bleibt demnach, dass die tatsächlichen Verhältnisse in Deutschland verschiedene Formen von Marktversagen aufweisen, welchen durch eine FuE-Beihilfe begegnet werden kann. Unter Bezug auf die in Studien vorliegenden Zahlen ist dies durch die Bundesregierung plausibel darlegbar, so dass eine Übereinstimmung mit dem Vereinbarkeitskriterium der Erforderlichkeit in materieller Hinsicht gegeben ist und vor allem technische Begründungshürden nach sich zieht.

### **(3). Geeignetheit der Beihilfenmaßnahme**

Die Prüfung der Geeignetheit weist, vorgegeben durch den FuE-Unionsrahmen, für alle Formen von Beihilfen eine einheitliche und zweiteilige Prüfung auf.<sup>709</sup> Im ersten Schritt wird von der Kommission geprüft, ob in der einschlägigen

---

<sup>707</sup> Siehe dazu insgesamt Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017, S. 44 f., 62, 133 ff. und unter B. IV. 1.

<sup>708</sup> Siehe dazu Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017, S. 34 ff. und unter B. IV. 1.

<sup>709</sup> Siehe zu diesem Grundsatz und im Folgenden *Bacon*, European Law of State Aid, Rn. 8.32; *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 148; *Ianus/Rusche/Orzan*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 292 f.

Konstellation überhaupt die Einführung einer Beihilfe angezeigt ist (Abschnitt 4.3.1.). Sofern dies bejaht werden kann, wird im zweiten Schritt überprüft, ob das ausgewählte Beihilfeninstrument unter den zur Verfügung stehenden die geringste negative Auswirkung auf den Wettbewerb im Binnenmarkt besitzt (Abschnitt 4.3.2.). Die konkreten inhaltlichen Vorgaben dieses Merkmals beschränken sich demnach lediglich auf den generellen Zuschnitt und die Struktur der Beihilfe.

Bei der Frage, ob überhaupt die Einführung einer Beihilfe angezeigt ist, führt die Kommission in Rz. 56 als denkbare Alternativen regulatorische Eingriffe, öffentliche Aufträge, eine Aufstockung der Mittel für Bildung und Forschung und allgemeine steuerliche Maßnahmen an. Die Beurteilung der Geeignetheit ist auf dieser Ebene vor allem am festgestellten Marktversagen auszurichten, um zu beleuchten, ob die anderen denkbaren Szenarien nicht geeignetere Instrumente zur Beseitigung der Ursachen des Marktversagens darstellen. Ausweislich Rz. 58 FuE-Unionsrahmen bezieht die Kommission dabei Folgenabschätzungen der Mitgliedstaaten bei Beihilfenerlass mit in ihre Bewertung ein und vermutet widerleglich, dass solche Beihilfen geeignet sind, die sich im mitgliedstaatlichen Willensbildungsprozess nachweislich aufgrund ihrer Vorteile gegenüber Nichtbeihilfen durchgesetzt haben.<sup>710</sup> Deutlich weitreichender sind dagegen die Anforderungen des zweiten Prüfungsschritts, wonach die Mitgliedstaaten für Beihilfen, die dem Beihilfenempfänger einen direkten finanziellen Vorteil verschaffen, eine umfassende Analyse vorzulegen haben, warum weniger wettbewerbsverfälschende Beihilfeninstrumente in der konkreten Situation weniger geeignet sind (Rz. 60 FuE-Unionsrahmen). Der Bezug zwischen der Wahl des Instruments und dem zu bekämpfenden Marktversagen wird von der Kommission auch bei diesem Prüfungspunkt unterstrichen. Zur Illustrierung greift die Kommission in Rz. 61 FuE-Unionsrahmen verschiedene Marktversagensszenarien heraus und beschreibt welche Instrumente in diesen Konstellationen vorzugswürdig sind. Auf steuerliche Anreize wird hierbei nicht eingegangen. Gleichzeitig wird aus

---

<sup>710</sup> Mangels konkreter Ausführungen im FuE-Unionsrahmen selbst oder Andeutungen in der Kommissionspraxis scheint es sich bei der Vermutungsvoraussetzung mehr um ein formelles denn ein materielles Merkmal zu handeln. Die geringen Anforderungen können dabei als Berücksichtigung mitgliedstaatlicher Förderungsautonomie verstanden werden.



der Kommissionspraxis deutlich, dass die Gewährung eines direkten finanziellen Vorteils bei marktfernerer Forschung weitreichender akzeptiert wird.<sup>711</sup>

In der Gesamtschau sind die Anforderungen zwischen Abschnitt 4.3.1. und 4.3.2. demnach ansteigend. Dabei folgt aus der Differenz der Prüfungsdichte, dass die Kommission bei der Gewährung von FuE-Beihilfen großzügiger ist, als bei der Auswahl des Beihilfeninstruments selbst. Insgesamt geht es beim Prüfungspunkt der Geeignetheit um die Sicherstellung der bewussten Verwendung des jeweiligen Beihilfeninstruments und Berücksichtigung von Alternativen durch den fördernden Mitgliedstaat.<sup>712</sup> Gleichzeitig macht der Vergleich zur eher oberflächlichen Behandlung dieses Merkmals unter dem Vorgängerunionsrahmen deutlich, dass die Kommission mehr als nur ein Mindestmaß an Reflektion durch den Förderungsgeber einfordert.<sup>713</sup>

Bezogen auf die denkbare steuerliche Förderung von FuE ist das Merkmal der Geeignetheit von der Kommission in beiden Komponenten positiv zu beurteilen, damit eine Ausnahme vom Beihilfenverbot möglich ist. Im ersten Schritt ist daher zu überprüfen, ob es zur Beseitigung des festgestellten Marktversagens (Abschnitt 4.2.) überhaupt einer Beihilfe bedarf. Als zentrale Problemstellung im FuE-Bereich in Deutschland wurde herausgearbeitet, dass der Nutzen für forschende Unternehmen bei vielen Projekten die gesamtgesellschaftlichen Vorteile nicht erreicht und dadurch insgesamt wünschenswerte Projekte nicht realisiert werden. Zur Beseitigung dieser Spanne soll der FuE-Steueranreiz positive Wirkung entfalten.

Mit Blick auf die von der Kommission vorgegebenen Alternativen zu einer Beihilfe vermögen diese bereits strukturell größtenteils nicht die gleiche Wirkung zu erzielen. Nachfrageseitige Anreize können wegen einer nur beschränkten staatlichen Nutzbarkeit vieler Forschungsergebnisse nicht derart umfassend aus-

---

<sup>711</sup> Siehe Beschluss der Kommission v. 14.08.2015, Staatliche Beihilfe SA.39457 2015/N, C(2015) 5694 final, Rn. 61 ff.

<sup>712</sup> Siehe dazu beispielhaft Beschluss der Kommission v. 25.06.2016, Staatliche Beihilfe SA.37185 2015/C, C(2016) 4573, Rn. 116.

<sup>713</sup> Zur Ausweitung der Prüfungsdichte siehe *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-051 ff. Als Beleg aus der Praxis kann dafür Beschluss der Kommission v. 19.06.2017, Staatliche Beihilfe SA.45183 2017/N, C(2017) 4113 final, Rn. 105 angeführt werden.

fallen, dass sie eine breite und effektive Wirkung auf Forschungsprojekte entfalten. Da es sich zudem nicht um ein Problem des Know-how-Bereichs handelt, scheiden allgemeine Investitionen für öffentliche Forschung und Bildung ebenfalls aus. Fraglich ist allerdings, ob nicht die dritte Alternative in Form der allgemeinen steuerlichen Maßnahmen ausreichende Geeignetheit aufweist. Mit Blick auf die unter B. IV. 2. herausgearbeiteten Restriktionen für forschende Unternehmen im geltenden Unternehmensteuerrecht in Deutschland wäre an dieser Stelle vor allem an die Entschärfung der geltenden Bestimmungen, insbesondere bei der Zinsschranke, sowie der Wegzugs- und der Mindestbesteuerung, zu denken. Dabei würde entsprechend der dargestellten steuerlichen Belastungen eine allgemeine positive Wirkung eintreten, von der allerdings nicht nur forschende Unternehmen, sondern alle Unternehmen profitieren würden. Folglich würde die positive Wirkung in besonderem Maße unpräzise ausfallen und dementsprechend mit sehr hohen Kosten und weiteren Marktverzerrungen verbunden sein. Hinzu kommt, dass die Senkung von steuerlichen Hemmnissen geringere Gewähr dafür bietet, dass tatsächlich mehr Forschungsprojekte durchgeführt werden, da das eingesparte Geld z.B. genauso in eine Ausweitung des Marketings oder Erschließung neuer Absatzmärkte investiert werden kann. Bei FuE-Steueranreizen hingegen tritt eine Förderungswirkung nur ein, wenn bei der Durchführung von Forschungsprojekten relevante Ausgaben getätigt werden. Eine Bekämpfung des vorliegenden Marktversagens tritt dadurch in weitaus direkterer Weise ein. Allgemeine steuerliche Maßnahmen weisen folglich im Vergleich zu gezielter steuerlicher FuE-Förderung nicht die gleiche Auswirkung auf das festgestellte Marktversagen auf und lassen damit generell die Einführung einer Beihilfe geeignet erscheinen. Diese mithin materiell gegebene Voraussetzung der Geeignetheit ist dabei jedoch in formeller Hinsicht von dem Mitgliedstaat entsprechend, bestenfalls durch Folgenabschätzungen, darzulegen.

Im zweiten Schritt ist zu untersuchen, ob es zur Förderung unternehmerischer FuE gerade eines steuerlichen Anreizes bedarf oder weniger wettbewerbsverzerrende Beihilfenformen angezeigt sind. Im Kontext der deutschen Forschungsförderung ist zu beachten, dass die von der Kommission in Rz. 60 FuE-Unionsrahmen genannten alternativen Beihilfeninstrumente mehrheitlich bereits Teil der bestehenden direkten Projektförderung sind und die Beseitigung des Marktversagens dadurch nicht gelungen ist. Unabhängig davon, ob sie mangels Gewähr

rung eines direkten finanziellen Vorteils, geringere Auswirkungen auf den Wettbewerb haben, weisen sie deshalb nicht die gleiche Eignung auf<sup>714</sup> und kommen als Alternative nicht in Betracht. Daran ändert auch die in den vorliegenden Konstellationen gegebene Marktnähe der geförderten Forschungsprojekte nichts. Dieser Umstand kann wiederum durch die derzeitige Unterschreitung der 3%-Schwelle der Europa-2020-Strategie empirisch belegt werden und dient als Grundlage für die vorzulegende Analyse, die darüber hinaus weitere Ausführungen dazu enthalten muss, in welchen Bereichen die bestehenden Beihilfen für FuE nicht ausreichend sind.

Insgesamt ergibt sich aus der derzeit bestehenden Forschungsförderung in Deutschland und dessen Output in materieller Hinsicht eine Lage, die für die Geeignetheit von FuE-Steueranreizen spricht. Bei der Notifikation sind diese Umstände in umfassender Weise von der Bundesrepublik Deutschland als förderndem Mitgliedstaat durch Folgenabschätzungen und Analysen darzulegen.

#### **(4). Anreizeffekt**

Als weiteres Merkmal erfordert der FuE-Unionsrahmen, dass die erforderliche und geeignete FuE-Beihilfe einen tatsächlichen Anreizeffekt besitzt, der gem. Rz. 62 FuE-Unionsrahmen dann gegeben ist, wenn es zu einer Forschungstätigkeit des geförderten Unternehmens kommt, welche ohne Beihilfe ausgeblieben wäre. Dieses Kausalitätserfordernis<sup>715</sup> ist bereits dann erfüllt, wenn durch die Beihilfe nur eine quantitative Erweiterung oder inhaltliche Veränderung der Forschungstätigkeit eintritt. Rz. 63 FuE-Unionsrahmen formuliert überdies als unwiderlegliche Negativvermutung, dass eine Anreizwirkung nicht gegeben ist, wenn das Forschungsprojekt bereits vor Beihilfenerlass betrieben wurde. Als relevanten Zeitpunkt stellt die Kommission auf die Stellung eines Beihilfenantrags ab, für den in Rz. 64 umfassende Formalia und verpflichtende Inhalte geregelt

---

<sup>714</sup> Dass in der gegebenen Konstellation eine Abschaffung nicht geplant, sondern vielmehr eine Kombination beider Beihilfeninstrumente vorgesehen ist, ist für diesen Teil der Prüfung unschädlich. Ausschlaggebend ist allein, dass das Marktversagen durch die bestehenden Beihilfeninstrumente nicht behoben werden kann.

<sup>715</sup> Auf dieses besonders hinweisend *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-055; v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 92.

werden. Diese allgemein geltenden Voraussetzungen werden von der Kommission in Rz. 65 FuE-Unionsrahmen für Steuerbeihilfen<sup>716</sup> spezifiziert. Demnach können die Mitgliedstaaten durch sog. Bewertungsstudien die Anreizwirkung der Steuerbeihilfe darlegen. Der Begriff selbst wird im FuE-Unionsrahmen nicht definiert. Inhaltlich weitaus aussagekräftiger ist die korrespondierende Fußnote 4, in der die Kommission zugesteht, dass im Falle neu eingeführter Beihilfen ohne vergleichbare Vorgängerregelung die Vorlage einer Bewertungsstudie nicht möglich ist. Vielmehr verlangt die Kommission in diesen Fällen, dass ex-post-Evaluierungen methodisch vergleichbarer Steuerbeihilfen vorgelegt werden, um den Anreizeffekt zu belegen.<sup>717</sup> Hierbei gilt es zu berücksichtigen, dass der Wortlaut der Fußnote explizit von „steuerlichen Beihilfenregelungen“ spricht und sich hieraus unter Berücksichtigung der Begriffsdefinitionen in Rz. 15 lit. d iVm. lit. b FuE-Unionsrahmen ergibt, dass die Mitgliedstaaten an dieser Stelle ausschließlich auf tatbestandliche Beihilfen zurückgreifen können<sup>718</sup>, die nach ihrer Notifizierung genehmigt oder durch die de-minimis-VO bzw. die AGVO freigestellt wurden. Sofern auf nicht notifizierte Beihilfen zurückgegriffen wird, besteht die Gefahr, dass sich der Mitgliedstaat daraufhin neuen Beihilfenverfahren für Normen ausgesetzt sieht, die bisher von der Kommission nicht beachtet bzw. im jeweiligen Mitgliedstaat nicht als tatbestandliche Beihilfe erachtet wurden. Für den Fall, dass eine vergleichbare Regelung nicht vorhanden ist oder

---

<sup>716</sup> Insbesondere bei allgemein geltenden Steuerbeihilfen entfällt das Erfordernis des Beihilfenantrags regelmäßig, sodass die Sonderbehandlung steuerlicher Beihilfen angezeigt ist. Siehe auch *v. Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 94. Abweichend von der Prüfung der Anreizwirkung im Rahmen der AGVO ist die Sonderregelung für Steueranreize an dieser Stelle nicht als abschließende Sonderregelung zu verstehen, sondern vielmehr als weitere Alternative zum Nachweis mithilfe des Antragszeitpunktes. Begründen lässt sich dies mit dem deutlich offeneren Wortlaut im FuE-Unionsrahmen („Bei steuerlichen Maßnahmen, die staatliche Beihilfen darstellen, kann die Kommission [...] zu dem Schluss kommen“) im Vergleich zur AGVO („Abweichend von den Absätzen 2 und 3 gelten Maßnahmen in Form von Steuervergünstigungen“).

<sup>717</sup> Siehe dazu *v. Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 94.

<sup>718</sup> Als entscheidendes Merkmal aus praktischer Sicht kommt es hierbei vor allem auf die erfolgte – unabhängig ob zu Recht oder zu Unrecht – Notifikation/Freistellung und nicht auf die in abstrakter Hinsicht korrekte rechtliche Einordnung der Norm in den Tatbestand des Art. 107 I AEUV an. Zu beachten gilt es hierbei, dass die Mitgliedstaaten regelmäßig freiwillig keine extensive Notifikationspolitik betreiben und dadurch die in Betracht kommenden Normen limitiert sind.

vom Mitgliedstaat ein entsprechendes Gutachten nicht eingereicht wird, erachtete die Kommission ausweislich Fußnote 4 lediglich inkrementell ausgestaltete Steueranreize als ausreichende Gewähr für einen tatsächlichen Anreizeffekt.

Im Ausgangspunkt sind die von der Kommission an die Prüfung der Anreizkausalität gestellten Anforderungen eher formaler Natur und weisen inhaltlich keine besonderen Hürden auf. Die Praxis zeigt zudem, dass der mitgliedstaatliche Nachweis im Standardfall bereits durch Vorlage des Schriftverkehrs zwischen beihilfengebendem Mitgliedstaat und antragstellendem Unternehmen möglich ist.<sup>719</sup> Sobald das nach Einschätzung der Kommission eindeutige Kausalitätsmerkmal in Form des Antrags wegfällt, werden die Anforderungen höher und greifen zudem gezielt in die inhaltliche Ausgestaltung der FuE-Beihilfe ein, was insbesondere durch die Vorgabe der inkrementellen Ausgestaltung von Steueranreizen deutlich wird.

Diese Anforderungen weisen für die Ausgestaltung der in Frage stehenden FuE-Steueranreize verschiedene Schwierigkeiten auf. Im ersten Schritt ist dabei zu prüfen, ob die Inanspruchnahme der steuerlichen Förderung an einen Antrag geknüpft wird. Ist dies der Fall, ist der Nachweis gem. Rz. 63 FuE-Unionsrahmen möglich und normtechnisch lediglich sicherzustellen, dass eine Förderung an die Stellung eines Antrags für zukünftige Forschungsprojekte geknüpft wird. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den denkbaren Ausgestaltungen konzeptionell regelmäßig um automatisch anwendbare Normen handelt, die nicht notwendigerweise eines Antrages bedürfen. Der Nachweis der Anreizwirkung kann in diesen Fällen nicht im Wege der Rz. 63 und 64 FuE-Unionsrahmen vollzogen werden, sondern die Bestimmung gem. Rz. 65 FuE-Unionsrahmen ist einschlägig. Die hiernach erforderlichen Bewertungsstudien zum Nachweis der positiven Wirkung eines FuE-Steueranreizes können im deutschen Kontext jedoch nicht bereitgestellt werden. Eine direkte Vorgängerregelung ist nicht vorhanden und die unter B. IV. 1. erwähnten Steuernormen in den Zeiträumen 1964

---

<sup>719</sup> Siehe dazu mit weiteren Nachweisen *Belmin/Zenger*, in: Werner/Verouden, EU State Aid Control, S. 303.

bis 1974 und 1984 bis 1989 weisen sowohl inhaltlich als auch zeitlich keine ausreichende Anknüpfung auf, um Grundlage einer entsprechenden Untersuchung zu sein.<sup>720</sup>

Zu fragen ist daher, ob der von der Kommission zugelassene alternative Anreiznachweis in Form von Studien bezüglich vergleichbarer Steuerbeihilfen im deutschen Kontext möglich ist. Grundvoraussetzung dafür ist, dass das deutsche Unternehmensteuerrecht notifizierte Beihilfen aufweist, die vergleichbar sind. Entscheidend ist demnach, welche Anforderungen an die Vergleichbarkeit zu stellen sind. Explizite Hinweise dazu lassen sich dem FuE-Unionsrahmen jedoch nicht entnehmen. Allerdings ergibt sich aus teleologischen Erwägungen, dass die Schwelle für eine Vergleichbarkeit nicht zu niedrig angesetzt werden darf, da anderenfalls ein schwacher und lediglich mittelbarer Nachweis das Anreizerfordernis weitgehend leer laufen lassen würde.<sup>721</sup> Eine Vergleichbarkeit hat sich daher in drei verschiedenen Parametern zu zeigen, die jeweils kumulativ vorliegen müssen. Die Normen müssen bezüglich ihrer Normkonzeption, ihrer Zielsetzung und ihres Adressatenkreises ausreichende Parallelitäten aufweisen, um eine taugliche Grundlage für einen Anreiznachweis darzustellen. Bei der Normkonzeption ist in technischer Hinsicht zu vergleichen, in welcher Form der Steueranreiz den Vorteil gewährt und in den Steuertatbestand integriert ist. Eine Vergleichbarkeit ist z.B. gegeben, wenn beide Normen zu einer Senkung der Steuerschuld führen oder eine Besteuerung mit gestaffelten Steuersätzen erfolgt. Im Rahmen der Zielsetzung muss nicht ein identisches Ziel – dies wäre mangels bestehender FuE-Steueranreize vorliegend per se ausgeschlossen – verfolgt werden, sondern die Zielsetzung muss strukturell vergleichbar sein.

Bezogen auf den vorliegenden Fall der FuE-Steueranreize muss es sich folglich um eine gezielte Förderung zur Verwirklichung eines unabhängig von der Unternehmensbranche verfolgten Zieles handeln. Denkbar sind hier insbesondere

---

<sup>720</sup> Zudem ist mit Blick auf die methodischen Evaluierungsanforderungen und die praktische Verfügbarkeit von Daten bei derart ausgeprägtem Vergangenheitsbezug zu bezweifeln, ob ein entsprechendes Gutachten überhaupt vorgelegt werden könnte.

<sup>721</sup> Gestützt wird dies durch die Überlegung, dass der unmittelbare Anreiznachweis als erste und die Beschränkung auf eine inkrementelle Ausgestaltung als dritte Variante jeweils eine hohe Anreizschwelle nach sich ziehen und sich demnach die zweite Variante ebenfalls einzufügen hat, um die Konsistenz der Prüfung nicht zu unterminieren.

jegliche Formen horizontaler Beihilfen, etwa zur Förderung des Umweltschutzes, von Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse oder erneuerbarer Energien. Wichtig ist vor allem, dass durch die Zielsetzung der Beihilfe ein aktives Verhalten (Lenkungswirkung) und nicht nur eine unspezifische Wirtschaftsförderung oder Abmilderung wirtschaftlich komplexer bzw. nachteiliger Situationen intendiert wird.<sup>722</sup> Ebenso fallen solche Regelungen heraus, die aus sozialen Motiven eingeführt wurden, Vereinfachungszwecken oder der Missbrauchsabwehr dienen. Beim Kriterium des Adressatenkreises ist zu beachten, dass ausschließlich Privatpersonen fördernde Normen außer Acht bleiben und eine Beschränkung auf Unternehmen betreffende Normen zu erfolgen hat. Die geförderten Unternehmen müssen dabei bezüglich des abstrakten<sup>723</sup> Zuschnitts des Steueranreizes quantitativ und qualitativ vergleichbar sein. Die Ausgestaltung des FuE-Steueranreizes wird sowohl in einer auf KMU beschränkten als auch allen Unternehmen offenstehenden Ausgestaltung diskutiert. Im ersten Fall sollte die vergleichbare Steuerbeihilfe zumindest eine Beschränkung im Adressatenkreis aufgrund der Unternehmensgröße aufweisen, wohingegen in der zweiten Konstellation keine zu weitgehende Beschränkung der Unternehmensgröße zulässig ist. Gänzlich ungeeignet für einen Vergleich sind in jedem Fall rein sektoral ausgerichtete Beihilfen mit erkennbarem Fokus auf eine geringe Zahl an Unternehmen oder Branchen. Im Ergebnis sind die aufgezeigten Kriterien und Erwägungen bei der Untersuchung für denkbare Normen als Gutachtengrundlage zugrunde zu legen. Neben der Vergleichbarkeit der Steuernorm ist stets die erforderliche Beihilfeneinstufung als weiteres Erfordernis zu beachten.

---

<sup>722</sup> BMF, Subventionsbericht 2017, Anlage 6 unterteilt Subventionen in Erhaltungs-, Anpassungs- und Produktivitäts- bzw. Wachstumshilfen. Auch wenn diese Begrifflichkeiten europarechtlich keine Bedeutung besitzen, stellen sie bei der Feststellung der Vergleichbarkeit einer Steuerbeihilfe ein tragfähiges Kriterium dar. Kennzeichen der Produktivitäts- bzw. Wachstumshilfen ist u.a. die Entwicklung neuer Produktionsmethoden und -richtungen, sodass FuE-Steueranreize dieser Kategorie unterfallen und dies für vergleichbare Regelungen ebenso zu gelten hat.

<sup>723</sup> Auf eine tatsächliche Vergleichbarkeit der nach Einführung geförderten Unternehmen kann es mangels praktikabler Erfassung der Daten nicht ankommen.

Mit Blick auf die Steuervergünstigungen in Deutschland<sup>724</sup> kommen in struktureller Hinsicht im ersten Zugriff lediglich<sup>725</sup> eine begrenzte Zahl an Normen in Betracht. Bei einem auf KMU zugeschnittenen FuE-Steueranreiz sind wegen der gleichen Begrenzung der Begünstigten §§ 7g V, VI EStG und § 3 Nr. 24 GewStG denkbare Vergleichsnormen. Letztere benennt jedoch in ihrem Wortlaut eine abgeschlossene Zahl konkret benannter mittelständischer Gesellschaften, die die Befreiung in Anspruch nehmen können, und weist damit einen erheblich engeren Anwendungsbereich auf, als eine generelle Erfassung von KMU. Eine Vergleichbarkeit ist demnach bereits bezüglich des Zuschnitts nicht gegeben. Anders verhält es sich beim allgemein auf alle KMU anwendbaren §§ 7g V, VI EStG<sup>726</sup>, welcher Sonderabschreibungen im Rahmen der Anschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter im Anlagevermögen vorsieht. Das Erfordernis der Vergleichbarkeit wird jedoch beim Merkmal der Zielsetzung nicht erfüllt. Anders als bei einem FuE-Steueranreiz fehlt es beim §§ 7g V, VI EStG an einem vergleichbar begrenzten Lenkungsinteresse iSd. der Förderung eines konkreten spezifischen Ziels. Vielmehr dient die Norm ausweislich der Gesetzesbegründung vielmehr der generellen Stärkung der wirtschaftlichen Position von KMU.<sup>727</sup> Dies stellt nicht nur abstrakt einen Unterschied dar, sondern führt auch in empirischer Hinsicht dazu, dass, anders bei einer gezielten FuE-Förderung mit der Zahl der Forschungsprojekte oder Forschungsintensitäten, keine eindeutig messbaren Auswirkungen zur Verfügung stehen, um die Effektivität des Anreizes zu messen. §§ 7g V, VI EStG kommt demnach mangels Vergleichbarkeit nicht als Grundlage für ein Gutachten zur Anreizwirkung in Betracht, wengleich die Norm durch die Freistellung nach der de-minimis-Verordnung<sup>728</sup> sogar das weitere Erfordernis der notifizierten bzw. freigestellten Beihilfenregelung erfüllen würde. Darüber hinaus erfolgt

---

<sup>724</sup> Eine umfassende Übersicht aller in Betracht kommender Steuervergünstigungen bieten BMF, Subventionsbericht 2017, Anlage 2 und 3 und *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1179 ff.).

<sup>725</sup> Wegen ihres sektoralen Zuschnitts kommen bereits erkennbar strukturell, unabhängig von der Beihilfenqualität, eine große Zahl der Steuervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft (BMF, Subventionsbericht 2017, Anlage 2 Lfd. Nr. 1 bis 21) nicht in Betracht.

<sup>726</sup> Siehe dazu unter B. IV. 2. b. dd.

<sup>727</sup> BT-Drucksache 16/4841 v. 27.03.2007, S. 32, 51.

<sup>728</sup> Siehe *Brandis*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7g EStG NL Januar 2018, Rn. 22 ff.



die Förderung von KMU ganz überwiegend im Wege direkter Projektförderung<sup>729</sup>, sodass weitere Steuernormen nicht in Betracht kommen. Wegen der Besonderheit der wirtschaftlichen Situation von KMU können überdies auch nicht die nachfolgend in den Blick genommenen allgemeinen Steueranreize herangezogen werden.

Für den Fall einer allgemein ausgerichteten FuE-Steuerförderung sind mit Blick auf das Merkmal der vergleichbaren Zielsetzung verschiedene für alle Unternehmensgrößen geltende Bestimmungen des EnergieStG und auch StromStG als Vergleichsregelung denkbar, die mehrheitlich wegen §§ 3b III, 28 II EnergieStG und § 9 IX StromStG unproblematisch die Anforderung als Beihilfenregelung erfüllen. Als gesetzgeberischer Hintergrund lässt sich hier jeweils die in verschiedenen Ausprägungen erfolgende Förderung einer ökologischen Energiegewinnung<sup>730</sup> anführen, deren Effizienz sich für jede Form der Energiegewinnung durch das Erreichen verschiedener Zielwerte messen lässt. Konkret kommen dabei die §§ 28 I, 37, 53a, 53b EnergieStG und § 9 I Nr. 1 StromStG in Betracht, die weitgehend vollständige Steuerbefreiungen für verschiedene Formen der Energiegewinnung vorsehen. Das jeweilige Förderungsziel liegt z.B. in der Erhöhung des Anteils der Energiegewinnung aus Kraft-Wärme-Kopplung (§§ 53a und b EnergieStG) oder verschiedener Formen der Gaserzeugung (§ 28 I EnergieStG). Diese Normen sind dabei hinsichtlich ihrer Zielsetzung mit der quanti- und qualitativen Ausweitung unternehmerischer FuE grundsätzlich vergleichbar, da in beiden Fällen die Förderung eines konkreten und sachlich begrenzten Lenkungsziels intendiert wird.

Allerdings ergeben sich zur vorliegenden FuE-Konstellation zwei gravierende Unterschiede. Zum einen handelt es sich sowohl beim EnergieStG als auch beim StromStG um eine gesonderte Verbrauchsteuer mit gezielter und aufeinander abgestimmter Förderung erneuerbarer Energien, die überdies durch europäisches Richtlinienrecht vorgegeben ist.<sup>731</sup> Die denkbaren FuE-Anreize entspringen hingegen ausschließlich der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit und sollen zudem direkt

---

<sup>729</sup> *Karcher*, Förderung innovativer KMU in Deutschland, S. 121 ff. Ebenfalls einschlägig ist eine bevorzugte Behandlung im Rahmen der Vergabe öffentlicher Aufträge, siehe *Frenz*, *GewArch* 2018, 95.

<sup>730</sup> Siehe überblicksartig *Englisch*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, § 18 Rn. 116 f.

<sup>731</sup> Siehe dazu *Englisch*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, § 18 Rn. 116 f.

in die reguläre Unternehmensbesteuerung des EStG bzw. KStG integriert werden. Zum anderen handelt es sich bei den aufgeführten Normen mehrheitlich um vollständige Steuerbefreiungen, die strukturell nicht mit einer z.B. verstärkten Berücksichtigung von FuE-Ausgaben vergleichbar sind. Im letzteren Fall sind umfangreiche Prognosen erforderlich, um die Entlastung und mögliche Investitionsspanne ex ante planen zu können. Eine vollständige Befreiung erfordert hingegen weit aus weniger Dispositionen. Folglich scheidet eine vollständige Vergleichbarkeit zwischen FuE-Steueranreizen und den genannten Normen des EnergieStG/StromStG an der fehlenden Übereinstimmung im Bereich der Normkonzeption.

Darüber hinaus bestehen zwar sowohl im EStG als auch KStG mehrere Normen zur Verfügung, die sich zwar begünstigend auf die allgemeine Unternehmensbesteuerung auswirken<sup>732</sup>, jedoch im Ergebnis ebenfalls keine vergleichbare Steuernorm darstellen. Nicht nur, dass sie mangels Selektivität zumeist keine Beihilfenregelung sind, weisen sie neben dem Ziel der Schaffung eines allgemein günstigeren Besteuerungsklimas oder Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens keine vergleichbare Zielsetzung mit spezifischer Lenkungswirkung auf. Eine Vergleichbarkeit bzw. ein ausreichender beihilfenrechtlicher Status weiterer Steueranreize ist demnach insgesamt zu verneinen.

Die bestehenden Steueranreize in Deutschland erfüllen somit die Anforderungen gem. Rz. 65 FuE-Unionsrahmen an eine mögliche Grundlage für den Nachweis einer Anreizwirkung nicht. Eine Nachweiserbringung in Form eines atypischen Sonderfalles unter Bezugnahme auf FuE-Steueranreize aus anderen Mitgliedstaaten, deren Anreizwirkung bereits mittels Studien nachgewiesen wurde, ist darüber hinaus ebenfalls nicht möglich. Zum einen stellt sich in tatsächlicher Hinsicht die Frage, ob von einem anderen Mitgliedstaat erforderliche Nachweise zur Verfügung gestellt werden und zum anderen steht vor allem in rechtlicher Hinsicht der Wortlaut von Fußnote 4 zu Rz. 65 FuE-Unionsrahmen entgegen, indem dort eindeutig auf „Gutachten ihrer jeweiligen steuerlichen Beihilferegelungen“ abgestellt wird.

---

<sup>732</sup> Dazu zählen u.a. die Regelungen zur körperschaftsteuerlichen Verlustbehandlung gem. §§ 8c, d KStG, der Zinsschranke gem. §§ 4h EStG, 8a KStG oder die Privilegierung der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe (vgl. §§ 16 IV, 18 III EStG). Für einen Gesamtüberblick dienen BMF, Subventionsbericht 2017, Anlage 2 und 3 und *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1179 ff.).

Eine entsprechende Nachweiserbringung ist folglich in den Konstellationen ohne Antragserfordernis nur durch eine inkrementelle Ausgestaltung des FuE-Steueranreizes möglich. Dies kann durch die Förderungsgeber dann gewährleistet werden, wenn, unabhängig vom konkreten Ansatzpunkt im Steuertatbestand, nur Forschungsausgaben Berücksichtigung finden, die über den Betrag der Vorjahresausgaben hinausgehen. Zweck dieses Mechanismus ist die Sicherstellung, dass forschende Unternehmen einerseits ihre entsprechende Tätigkeit jährlich ausbauen, andererseits soll zugleich verhindert werden, dass trotz quantitativer Reduktion der Forschungstätigkeit Mitnahmeeffekte ununterbrochen möglich sind.<sup>733</sup> Als fiskalischer Effekt tritt an dieser Stelle eine geringere Belastung für das mitgliedstaatliche Budget ein, welcher jedoch durch einen massiven Einschnitt bei der Förderautonomie aufgewogen wird. Insbesondere verhindert die Deckelung der berücksichtigungsfähigen Kosten eine ggf. intendierte besonders umfassende Forschungsförderung.

Abgesehen von dieser unmittelbaren inhaltlichen Vorgabe berührt das generelle Kausalitätserfordernis in Rz. 62 FuE-Unionsrahmen auch die zeitliche Komponente des FuE-Anreizes, indem die geforderte Verhaltensänderung dazu führt, dass nicht nach Erlass begonnene oder zumindest unverändert weitergeführte Forschungsvorhaben von der Förderung ausgeschlossen werden müssen, um eine mit dem FuE-Unionsrahmen konforme Beihilfenregelung zu gewährleisten. Inhaltlich deckt sich diese Vorgabe mit Art. 6 Nr. 4 lit. b AGVO, welcher ebenfalls eine Ausklammerung laufender Forschungsprojekte vorsieht.<sup>734</sup> Die unter D. II. 1. d. dargestellten Auswirkungen dieser Vorgabe auf den möglichen Förderungsradius der Mitgliedstaaten gelten folglich auch an dieser Stelle. Zugleich gilt, dass diese Anforderung generell bei der Ausgestaltung des Steueranreizes ohne größere Probleme Berücksichtigung finden kann.

Zusammenfassend lässt sich mit Blick auf die Anreizwirkung und die Anforderungen aus Abschnitt 4.4. konstatieren, dass eine Übereinstimmung mit dem FuE-Unionsrahmen für Steueranreize zwar möglich, aber zugleich mit der Hinnahme inhaltlicher Vorgaben im Bereich der zeitlichen Erstreckung und der strukturellen Ausgestaltung oder den berücksichtigungsfähigen Forschungskosten verbun-

---

<sup>733</sup> Zum ökonomischen Hintergrund siehe *Neubig*, Fiscal incentives for R&D, S. 14.

<sup>734</sup> Siehe unter D. II. 1. b. bb.

den ist. Damit geht der FuE-Unionsrahmen deutlich über die Anreizanforderungen gem. Art. 6 AGVO hinaus. Zugleich ist zu beachten, dass sowohl die Beschränkung auf eine inkrementelle Ausgestaltung als auch die zeitliche Begrenzung fiskalisch vorteilhaft sind und damit nicht zwingend auf Ablehnung beim Steuergesetzgeber treffen müssen.

### **(5). Angemessenheit der Beihilfe**

Als weiteres Erfordernis verlangt die Kommission, dass die FuE-Beihilfe angemessen ist und berührt damit in inhaltlicher Hinsicht vor allem die zulässige Höhe des Anreizes. Dazu sieht die Kommission Anforderungen vor, die zum einen für alle Beihilfenformen gelten (Rz. 72 bis Rz. 82 FuE-Unionsrahmen) und zum anderen speziell bei Einzelbeihilfen greifen (Rz. 86 bis Rz. 93 FuE-Unionsrahmen). Vorliegend sind wegen der in Frage stehenden allgemeinen Beihilfenregelungen lediglich die ersten Anforderungen relevant. In Rz. 72 FuE-Unionsrahmen heißt es dazu grundlegend, dass die Beihilfe in ihrer Höhe das notwendige Mindestmaß nicht überschreiten darf. Um dieses Merkmal einer transparenten Prüfung zuzuführen, greift die Kommission auf Beihilfenhöchstintensitäten zurück (vgl. Rz. 73 ff. FuE-Unionsrahmen). Dabei ist die Definition dieses Begriffs in Rz. 15 lit. c FuE-Unionsrahmen identisch mit dem Begriffsverständnis der AGVO<sup>735</sup>, wonach die Beihilfenintensität angibt welcher Prozentwert der beihilfenfähigen Kosten die tatsächliche Fördersumme darstellen darf. Entscheidend ist hierbei, dass ausweislich Rz. 72 FuE-Unionsrahmen die Beihilfenintensität bei jedem einzelnen Beihilfenempfänger erfüllt sein muss.

Die Kommission sieht bei der Prüfung ein zweiseitiges Vorgehen vor. Zunächst sind gem. Rz. 75 iVm. Anhang I FuE-Unionsrahmen die beihilfefähigen Kosten festgelegt, wobei sich auch hier keine inhaltlichen Unterschiede zu Art. 25 Nr. 3 AGVO ergeben und demnach die gleichen Kosten beihilfenfähig sind.<sup>736</sup> Redundant ist hierbei letztlich das in Rz. 75 FuE-Unionsrahmen erneut aufgestellte Erfordernis<sup>737</sup>, dass die Beihilfenregelung einer der drei Forschungsberei-

---

<sup>735</sup> Siehe unter D. II. 1. c. bb.

<sup>736</sup> Siehe unter D. II. 1. c. bb.

<sup>737</sup> Dieses ist bereits zwingende Voraussetzung für die Eröffnung des Anwendungsbereichs des FuE-Unionsrahmens. Siehe D. II. 2. a. aa.

che Grundlagenforschung, industrieller Forschung oder experimenteller Entwicklung zuzuordnen sein muss. Auf der Basis der beihilfenfähigen Kosten schreibt Rz. 76 iVm. Anlage II FuE-Unionsrahmen die jeweils zulässigen Beihilfenhöchstintensitäten vor, die mit gestaffelten Werten abhängig von der Marktnähe der Forschung, der Größe des Unternehmens und der Forschungs- bzw. Marktversagenskategorie versehen sind, vgl. Rz. 74 FuE-Unionsrahmen. Betragsmäßig liegen hier identische Zahlen wie bei Art. 25 Nr. 5 und Nr. 6 AGVO vor.<sup>738</sup> Eine über die AGVO hinausgehende Besonderheit sieht der FuE-Unionsrahmen lediglich in Rz. 82 für steuerliche Maßnahmen vor. Danach besteht beim Bezugspunkt der Beihilfenintensität für den fördernden Mitgliedstaat die Wahlmöglichkeit zwischen zwei gleichrangigen Alternativen. Entweder ist die Einhaltung des Höchstwertes bei jeder auf Grundlage der Beihilfenregelung gewährten Einzelbeihilfe oder unternehmensbezogen über einen Zeitraum von höchstens drei Jahren zu ermitteln.<sup>739</sup> Abgesehen davon weist die Prüfung der Angemessenheit wegen der starren betragsmäßigen Vorgaben für die Kommission keinen Spielraum für eine strenge oder nachsichtige Prüfung auf und besitzt damit zugleich für die Mitgliedstaaten eine große Vorhersehbarkeit.<sup>740</sup>

Bezogen auf die Anforderungen an die Ausgestaltung eines FuE-Steueranreizes ergeben sich inhaltlich keine Unterschiede zu den obigen Ausführungen im Rahmen des Art. 25 AGVO (D. II. 1. c. bb.), auf die hiermit vollständig verwiesen werden kann.<sup>741</sup> Im Grundsatz gilt, dass für eine Ausnahme durch die Kommission die mit der Einhaltung der Schwellenwerte verbundene Einschränkung der

---

<sup>738</sup> Zu diesem Gleichlauf siehe *Belmin/Zenger*, in: Werner/Verouden, EU State Aid Control, S. 305; v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 98.

<sup>739</sup> Der Vorteil der ersten Variante liegt in der einfachen Handhabung und leichten Prognostizierbarkeit, während die zweite Variante durch die Ermöglichung eines Ausgleichs über mehrere Jahre hinweg eine weitaus größere Flexibilität aufweist, was in Einzelfällen den höheren Verwaltungsaufwand im Sinne einer umfassenden Förderung aufzuwiegen vermag.

<sup>740</sup> Vergleiche *Ianus/Rusche/Orzan*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 294 f.

<sup>741</sup> Begründen lässt sich dies mit der nahezu wortgleichen Definition der drei Forschungsbereiche im FuE-Unionsrahmen und der AGVO (vgl. dazu Rz. 12 lit. j, m und q FuE-Unionsrahmen mit Art. 2 Nr. 84-86 AGVO). Folglich ist bei der Auslegung der Begriffe auch hier, wie unter D. II. 1. c. aa. (2). für die AGVO dargelegt, auf die Kommissionspraxis und das Frascati-Handbuch der OECD zurückzugreifen.

Förderhöhe mit gleichzeitig erhöhtem Verwaltungsaufwand hingenommen werden muss. Bei einer Förderung sowohl industrieller Forschung als auch experimenteller Entwicklung sind stets zudem die niedrigeren Werte der experimentellen Entwicklung – 25% für große, 35% für mittlere und 45% für kleine Unternehmen – zugrunde zu legen. Eine Erleichterung für den Mitgliedstaat ergibt sich hier, abweichend zur AGVO, lediglich durch die beschriebene Wahlmöglichkeit gem. Rz. 82 FuE-Unionsrahmen.

## **(6). Vermeidung übermäßiger negativer Auswirkungen auf den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten**

Während die vorherigen Prüfungspunkte ausschließlich die positiven Effekte der Beihilfe gewürdigt haben, nimmt die Kommission bei diesem Merkmal die negativen Folgen in den Blick. Dabei prüft sie, ob die mit der FuE-Beihilfe verbundenen negativen Folgen für den Wettbewerb und Handel im Binnenmarkt durch die positiven Effekte dergestalt ausgeglichen werden, dass letztere überwiegen. Zunächst bestimmt die Kommission daher gem. Rz. 95 ff. FuE-Unionsrahmen als Grundlage für die weitere Prüfung die negativen Effekte der Beihilfenregelung. Im Ausgangspunkt sieht die Kommission drohende Negativeffekte in Form von Veränderungen auf Produktmärkten<sup>742</sup> und Verzerrungen bei Standortentscheidungen. Die Kommission erachtet bei Produktmarktverzerrungen drei verschiedene Kategorien als denkbar. Erstens sei eine Verfälschung bei Markteintritts- und austrittsprozessen (Rz. 98 FuE-Unionsrahmen) möglich, bei denen durch die Förderungswirkung der Beihilfe die Marktmechanismen außer Kraft gesetzt und dadurch einige Unternehmen künstlich im Markt gehalten und andere herausgehalten werden. Zweitens könne eine Verfälschung dynamischer Anreize (Rz. 99 f. FuE-Unionsrahmen) eintreten, bei denen sich auf Grund der Förderung entweder Wettbewerber der Begünstigten aus eigenen Forschungsprojekten zurückziehen oder die geförderten Unternehmen zu wirtschaftlich ineffizientem Verhalten angeregt werden.<sup>743</sup> Drittens bestehe die Gefahr, dass durch die Beihilfe

---

<sup>742</sup> Gem. Rz. 96 FuE-Unionsrahmen können sich die Verzerrungen hier sowohl auf den Wettbewerb beim innovativen Forschungsprozess selbst als auch den daran anschließenden Produktmarkt auswirken.

<sup>743</sup> Als Faktoren sind hier besonders die Höhe der Beihilfe und die jeweilige Intensität der Forschung vor der Förderung zu beachten. Siehe *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 3 AEUV, Rn. 155.

direkt oder indirekt das geförderte Unternehmen in eine marktbeherrschende Stellung befördert oder in dieser gestärkt wird. Bezüglich der Gefahr in Form von Standortverzerrungen verdeutlicht die Kommission in Rz. 102 FuE-Unionsrahmen, dass der Bezugspunkt hier lediglich die Verschiebung zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten ist.

Nachdem die Kommission möglicherweise mehrere dieser negativen Effekte herausgearbeitet hat, wägt sie diese mit den in den fünf Prüfungsschritten zuvor benannten positiven Effekten ab. Dazu sieht Rz. 103 FuE-Unionsrahmen vor, dass sich Pauschalurteile verbieten. Vielmehr ist stets konkret im jeweiligen Kontext der Beihilfenregelung oder der Einzelbeihilfe eine Beurteilung vorzunehmen. In Fällen, in denen zu den negativen Auswirkungen Verstöße gegen sonstiges EU-Recht zählen (Rz. 104 FuE-Unionsrahmen) oder die Förderung ausschließlich zu einer Standortverschiebung ohne quantitative oder qualitative Erweiterungen führt (Rz. 105 FuE-Unionsrahmen), sieht die Kommission stets ein Überwiegen der negativen Folgen vor. Dabei greift der Wortlaut von Rz. 104 FuE-Unionsrahmen explizit die von Art. 1 Nr. 5 lit. a bis lit. c AGVO erfassten Fälle auf und betrifft darüber hinaus ebenfalls vor allem grundfreiheitliche und grundrechtliche Konstellationen.<sup>744</sup> Somit führen u.a. grundfreiheitliche Verstöße eines steuerlichen FuE-Anreizes zwangsläufig dazu, dass im beihilfenrechtlichen Verfahren eine positive Genehmigungsentscheidung durch die Kommission auf der Basis einer Ausnahme gem. Art. 107 III lit. c AEUV nicht möglich ist.

Explizit für allgemeine Beihilfenregelungen wird zudem in den Rz. 106 f. FuE-Unionsrahmen von der Kommission der Beurteilungsmaßstab für die Abwägung näher präzisiert. Eine Vereinbarkeit sieht die Kommission gewährleistet, sofern keine erheblichen Verfälschungen des Wettbewerbs zu befürchten sind. Wenn gleich der Begriff keine Definition erfährt, wird zum einen verdeutlicht, dass bei der Bewertung auch die kumulative Wirkung aller Einzelbeihilfen zu berücksichtigen ist und dass besonders solche Beihilfen problematisch sind, die wegen ihrer Fokussierung auf bestimmte Wirtschaftszweige zu Verzerrungen bei dynamischen Innovationsanreizen führen.<sup>745</sup> Je marktferner die geförderte Forschung

---

<sup>744</sup> Siehe dazu unter D. II. 1. a. bb. (3).

<sup>745</sup> Auf diese Bedeutung besonders hinweisend *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 153; v. *Wendland*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, Art. 25-30 Commission Regulation (EU) No 651/2014 Rn. 109.

konzipiert ist, umso wohlwollender werden die entsprechenden FuE-Beihilfen von der Kommission gewürdigt.<sup>746</sup> Für die Untersuchung der negativen Folgen insgesamt legt die Kommission den Mitgliedstaaten auf, dass sie durch Folgenabschätzungen oder ex-post-Evaluierungen vergleichbarer Vorgängerregelungen die ggf. gering ausfallende Auswirkung der negativen Folgen darzulegen haben.<sup>747</sup>

Wegen des beschriebenen Abwägungsvorgangs weist dieser Prüfungspunkt insgesamt eine große Parallele zum unter Anwendung des FuE-Unionsrahmens 2006-2013 durchgeführten Balancing-Test auf<sup>748</sup>, bei dem sich die Kommission umfassende Wertungsspielräume offen ließ. In Abschnitt 4.6. des aktuellen FuE-Unionsrahmens bestehen diese trotz der umfassenden Vorgaben zur Bestimmung der negativen Folgen fort, da der Abwägungsvorgang selbst bis auf die Vorgaben in Rz. 103, 106 f. FuE-Unionsrahmens für Beihilfenregelungen weitgehend unreglementiert bleibt. Folglich kann die Kommission auf der Basis ökonomischer Untersuchungen eine eigene Schwerpunktsetzung vornehmen und demnach die Vereinbarkeitserklärung von verschiedenen (forschungs-)politischen Erwägungen abhängig machen. Allerdings lässt sich aus der bisherigen Kommissionspraxis ableiten, dass das Merkmal von der Kommission zwar zumeist sehr umfassend geprüft wird<sup>749</sup>, jedoch im Ergebnis den positiven Effekten überwiegend eine größere Bedeutung zugerechnet wird und die Vereinbarkeit zumeist an dieser Stelle nicht verneint wird<sup>750</sup>.

---

<sup>746</sup> Beschluss der Kommission v. 14.08.2015, Staatliche Beihilfe SA.39457 2015/N, C(2015) 5694 final, Rn. 84 ff., wobei diese Grundsatzüberlegung von Einzelbeihilfen auf Beihilfenregelungen übertragen werden kann.

<sup>747</sup> Mit Blick auf die im Ergebnis niedrige Hürde in Form von den Mitgliedstaaten selbst vorgenommener Folgenabschätzungen spricht v. *Wendland*, EStAL 2015, 25 (39) insgesamt von einer geringen Anforderung an die Darlegungslast. Gleichzeitig weist *Ianus/Rusche/Orzan*, in: Hofmann/Micheau, State Aid Law of the European Union, S. 29 auf die Schwierigkeit der Beschaffung valider Daten insbesondere im Bereich der Produktmärkte hin, sodass den Mitgliedstaaten zumeist nicht viele valide Informationen vorliegen.

<sup>748</sup> Vergleiche dazu und im Folgenden *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 158; *Belmin/Zenger*, in: Werner/Verouden, EU State Aid Control, S. 308 f.

<sup>749</sup> *Belmin/Zenger*, in: Werner/Verouden, EU State Aid Control, S. 311.

<sup>750</sup> *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-071; *Belmin/Zenger*, in: Werner/Verouden, EU State Aid Control, S. 310.



Entsprechend des dargestellten Systems haben auch geplante FuE-Steueranreize in Deutschland dieser Abwägung standzuhalten. Wegen des aufgezeigten Spielraums der Kommission sind an dieser Stelle für den fördernden Mitgliedstaat keine starren Vorgaben zu berücksichtigen, sondern es gilt vielmehr Wettbewerbs- und Handelsbeeinträchtigungen auf ein Mindestmaß zu begrenzen und sich dabei insbesondere an den von der Kommission aufgeführten negativen Effekten zu orientieren.<sup>751</sup> Von den verschiedenen Formen negativer Folgen sind im Kontext eines deutschen FuE-Steueranreizes vor allem die Auswirkungen auf den Produktmärkten zu berücksichtigen.

Dabei sind zum einen Verfälschungen der Markteintritts- und -austrittsprozesse dergestalt denkbar, dass die Förderung Unternehmen im Markt erhält, die eigentlich keine rentable Forschungs- bzw. Produktentwicklung betreiben können. Negative Folgen werden sich zum anderen in Form der Verfälschung dynamischer Prozesse ergeben, da der FuE-Steueranreiz den Kostendruck des Forschungsprojekts reduziert und somit die Gefahr ineffizienter Unternehmensstrukturen erzeugt. Allerdings ergeben sich in beiden Fällen im Vergleich zur Forschungsförderung durch andere Beihilfeninstrumente keine Besonderheiten bei Steueranreizen und die negativen Folgen sind im Falle einer angemessenen Beihilfe (Abschnitt 4.5. FuE-Unionsrahmen) zudem begrenzt. Hingegen führt die steuerliche Förderung, anders als die direkte Projektförderung, vielmehr dazu, dass wegen des späteren Förderungszeitpunkts Forschungsprojekte a priori effizienter und autonomer ausgestaltet sein müssen. Dadurch tritt eine weitere Abmilderung der negativen Effekte ein. Zudem stellt sich die negative Wirkung des Verdrängungseffekts im Fall einer allen Unternehmen offenstehenden und allgemeinen Förderung nur sehr begrenzt dar, da vielfach für jedes Unternehmen eine Förderung denkbar ist. Da überdies nur in wenigen Konstellationen einzelne Forschungs- und Innovationsprozesse zu einer vollständigen Veränderung des jeweiligen Marktes führen<sup>752</sup>, ist das Auftreten von Marktmachtkonstellationen als dritte Form der Produktmarktauswirkung bei der Förderung einzelner Forschungsprojekte sehr fernliegend und der Beihilfenregelung selbst nicht zuzurechnen. Besondere Auswirkungen einer deutschen Steuerförderung auf die Standortwahl innerhalb des Binnenmarktes sind überdies nicht zu erwarten. Wie

---

<sup>751</sup> *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-070.

<sup>752</sup> Als seltenes Beispiel ist hier an die Einführung des Smartphones durch Apple Inc. zu denken.

unter B. V. 2. aufgezeigt, besitzen eine Vielzahl der übrigen Mitgliedstaaten bereits eine entsprechende Förderung, sodass Deutschland als Forschungsstandort dadurch kein besonders attraktives Alleinstellungsmerkmal erhält, sondern sein Niveau lediglich angleicht. Im Falle einer Beschränkung des FuE-Steueranreizes auf KMU würden die dargelegten Folgen noch weitaus geringer ausfallen<sup>753</sup>, da KMU regelmäßig über eine zu marginalisierende Marktmacht verfügen und sich zugleich in innovativen Branchen befinden, sodass auch die Folgen auf die dynamischen Prozesse abgeschwächt sind.

Da in Anbetracht der Einschränkungen der vorherigen Prüfungspunkte des FuE-Unionsrahmens besonders intensive Forschungsförderungen bereits ausgeschlossen sind und der konkrete Zusammenhang keine gravierenden negativen Effekte nahelegt, ergeben sich für einen deutschen FuE-Steueranreiz valide Anhaltspunkte dafür, dass die positiven die negativen Folgen überwiegen. Dies gilt es für Deutschland im konkreten Fall anhand der in Rz. 107 FuE-Unionsrahmen aufgezählten Kennzahlen zu belegen. Eine grundsätzliche Ungewissheit bleibt wegen des Abwägungsvorgangs der Kommission allerdings bestehen.

## **(7). Transparenz der Beihilfe**

Die abschließende Voraussetzung stellt die Sicherstellung einer transparenten Beihilfengewährung dar. Dazu sieht die Kommission gem. Rz. 119 FuE-Unionsrahmen eine Vielzahl formaler Anforderungen vor, die bei der Beihilfengewährung eingehalten werden müssen. Demnach hat der Mitgliedstaat auf einer speziellen Website den Normtext der Beihilfenregelung, ihrer Durchführungsbestimmungen und Rechtsgrundlagen für Einzelbeihilfen zu veröffentlichen und dabei zudem Angaben zur Bewilligungsbehörde, dem Namen der Beihilfenempfänger, dem Gewährungstag, der Größe, dem Geschäftsfeld und der Belegenheit des Empfängers zu machen. Inhaltliche Auswirkungen auf den FuE-Steueranreiz weisen diese zur Gänze hingegen nicht auf.

Folglich wirft die Umsetzung dieser Anforderungen im Rahmen der Einführung eines FuE-Steueranreizes keine spezifischen Probleme auf. Unter Einhaltung der zeitlichen Fristen ist für die Beihilfenregelung an sich und jeweils für auf ihr basierende Einzelbeihilfe eine entsprechende Veröffentlichung vorzunehmen.

---

<sup>753</sup> *Aalto-Setälä/Kleiner*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 27-071.

Dies stellt aufgrund des für alle Beihilfen geltenden schematischen Vorgehens keine besondere Belastung dar. Hinzu kommt, dass der Veröffentlichungsaufwand wegen des wachsenden Detailgrades erst nach erteilten Einzelbeihilfen zunimmt und sich hingegen für die allgemeine Beihilfenregelung überschaubar gestaltet.

### **c. Zusammenfassung**

Die Untersuchung der Vereinbarkeitsprüfung hat aufgezeigt, dass ausschließlich eine Anwendung des Art. 107 III lit. c AEUV für eine Ausnahme von FuE-Steuerbeihilfen in Betracht kommt und dabei der spezifisch von der Kommission erlassene Unionsrahmen für Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen einschlägig ist. Die Vereinbarkeitskriterien dieses FuE-Unionsrahmens weisen einen starken Fokus auf die Begleitumstände und wirtschaftlichen Hintergründe der Einführung einer FuE-Beihilfe auf, sodass sich mit der Erforderlichkeit, Geeignetheit und der Vermeidung übermäßiger negativer Auswirkungen mehrere Merkmale mit dem Vorliegen eines Marktversagens und den wirtschaftlichen Auswirkungen der Beihilfe beschäftigen. Dem fördernden Mitgliedstaat obliegt es folglich für eine Ausnahme durch die Kommission ökonomische Analysen und Prognosen vorzulegen, um diese Kriterien nachzuweisen. Bei der Vereinbarkeitsprüfung des FuE-Unionsrahmens steht auf dieser Grundlage das „ob“ der Beihilfe in einem besonderen Fokus, wohingegen die inhaltlichen Beschränkungen des „wie“ nur gezielte Bereiche besonders berühren. Ein Schwerpunkt liegt hier vor allem bei der Gewährleistung einer Anreizwirkung und Angemessenheit.

Der FuE-Unionsrahmen inkludiert alle Formen der iSd. Art. 107 I AEUV tatbestandlichen FuE-Förderungen, sodass die zu untersuchenden FuE-Steueranreize unproblematisch von dessen Anwendungsbereich erfasst werden. Inhaltlich stellt die Kommission im FuE-Unionsrahmen ein sieben Voraussetzungen umfassendes Prüfungsprogramm zur Ermittlung der Vereinbarkeit auf. Bezogen auf die Grundkonzeption steuerlicher FuE-Anreize konnte aufgezeigt werden, dass eine positive Vereinbarkeitsprüfung strukturell und betreffend die tatsächlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Umstände in Deutschland im Grundsatz möglich ist, sofern eine Notifikation des FuE-Steueranreizes vorgenommen wird. Allerdings ist die Befolgung der Voraussetzungen mit einer Reihe formaler bzw. administrativer und zum Teil inhaltlicher Vorgaben, die zu einer Beschränkung des

Förderermessens des deutschen Gesetzgebers in Bezug auf einen FuE-Steueranreiz führen, verknüpft. Erstere Auswirkung ergibt sich insbesondere durch die, zum Teil mittels umfassender (ökonomischer) Studien, darzulegende Zielsetzung, Erforderlichkeit und Geeignetheit der Beihilfe. Die inhaltlichen Vorgaben rühren primär aus der im Rahmen der Anreizwirkung erforderlichen Entscheidung zwischen einem antragsgebundenen oder inkrementellen Steueranreiz und der Beachtung der Beihilfenintensitäten zur Gewährleistung der Angemessenheit der Beihilfe her. Hinzu kommen die Vorgaben zur zeitlichen Erstreckung der Förderung, zu den förderfähigen Forschungsbereichen und den zugelassenen beihilfenfähigen Kosten.

### **3. Gegenüberstellung der Vorgaben für steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung gem. der AGVO und des FuE-Unionsrahmens**

Zuvor konnte dargelegt werden, dass sowohl eine Freistellung nach der AGVO als auch eine Übereinstimmung mit dem FuE-Unionsrahmen für FuE-Steueranreize möglich ist. Die unterschiedlichen Regime, die im Ergebnis beide zu einer Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt führen können, weisen in administrativer und inhaltlicher Hinsicht einen gewissen inhaltlichen Gleichlauf auf. Allerdings weichen sie an verschiedenen Stellen spürbar voneinander ab, sodass sich Unterschiede ergeben, welche bei der Einführung eines FuE-Steueranreizes zu berücksichtigen sind. Nachfolgend werden die entscheidenden Gemeinsamkeiten und Unterschiede gegenübergestellt und auf dieser Basis ermittelt, welche Vor- bzw. Nachteile bestehen und bei welcher Lösung der gesetzgeberische Spielraum für den Steuergesetzgeber größer ist.

#### **a. Administrativer Aufwand**

Bezüglich des administrativen Aufwands ist der Vergleich zwischen der AGVO und dem FuE-Unionsrahmen in zwei verschiedenen Dimensionen vorzunehmen. Zum einen ist die beihilfenverfahrensrechtliche Komponente in den Blick zu nehmen. Dabei gilt, dass der eigentliche Vorteil der AGVO, dass kein gesonderter Verfahren mit der Kommission erforderlich ist, wegen der unvermeidbaren Evaluierung entfällt. Folglich besteht bei der Einführung der Norm zwischen der Evaluierung und dem mit Art. 107 III AEUV bzw. dem FuE-Unionsrahmen ver-

bundenen Notifikationsverfahren kein relevanter Unterschied bezüglich des Verwaltungsaufwands. Wegen bestehender Synergien mit dem nationalen Gesetzgebungsverfahren gestaltet sich die Evaluierung dabei nicht wesentlich umfangreicher, zumal auch bei den Darlegungen bezüglich des Marktversagens im Rahmen des FuE-Unionsrahmens, wie bei der Evaluierung, ökonomische Studien vorzulegen sind. Lediglich die sich über Jahre erstreckende Berichtspflicht geht über die Notifikation hinaus, sodass diesbezüglich im Ergebnis ein marginaler Mehraufwand im Rahmen der AGVO auszumachen ist. Zum anderen sind die Auswirkungen der jeweiligen Vorgaben auf den späteren Normvollzug zu berücksichtigen. Dabei ist zu bemerken, dass die Einhaltung der Beihilfenhöchstintensitäten (Art. 25 Nr. 5, Nr. 6 AGVO und Rz. 76 iVm. Anhang II FuE-Unionsrahmen) in beiden Prüfungsvorgaben enthalten ist und folglich zu keinem Unterschied führt. Allerdings finden sich die Schwellenwerte des Art. 4 AGVO im FuE-Unionsrahmen nicht in vergleichbarer Weise wieder. Dies führt, insbesondere vor dem Hintergrund, dass die dortige Überwachung einer Höchstgrenze pro Unternehmen und Projekt umfangreich ist, dazu, dass sich die Anforderungen der AGVO auf den administrativen Aufwand negativer auswirken als die des FuE-Unionsrahmens. Hier führt insbesondere die Volatilität und mangelnde Vorhersehbarkeit der relevanten jährlichen Forschungsausgaben zu erhöhtem Aufwand. Im Normvollzug erweisen sich die Vorgaben der AGVO im Vergleich als umfangreicher und für den Förderungsgeber nachteiliger. Unter Berücksichtigung des Verfahrensaufwands bei der Einführung der Beihilfe ist dies auch als Gesamtbefund des Vergleichs auf dieser Ebene festzuhalten.<sup>754</sup>

## **b. Inhaltliche Vorgaben**

Beim Blick auf die inhaltlichen Vorgaben für die konkrete Ausgestaltung des FuE-Steueranreizes lässt sich, bedingt durch die unterschiedlichen Schwerpunkte der Vorgaben nach AGVO und FuE-Unionsrahmen<sup>755</sup>, eine größere Di-

---

<sup>754</sup> Gleichwohl gilt es zu bemerken, dass die Einführung einer steuerlichen Förderung unter der Geltung des Europarechts immer mit einem gewissen administrativen Aufwand verbunden ist und sich vor diesem Hintergrund noch als insgesamt verhältnismäßig erweist.

<sup>755</sup> Zurückzuführen sind diese im Ergebnis auf die unterschiedliche verfahrensrechtliche Einbettung. Während bei der AGVO keine nähere inhaltliche Prüfung der Ausgestaltung vor-

vergenz feststellen. Ein Gleichlauf ist zunächst bezüglich der förderfähigen Bereiche der Grundlagenforschung, industriellen Forschung und experimentellen Entwicklung (Art. 25 Nr. 2 AGVO/Rz. 12, 75 FuE-Unionsrahmen), der Festlegung der förderfähigen Kosten (Art. 25 Nr. 3 AGVO/Rz. 75 iVm. Anhang I FuE-Unionsrahmen) und der Schwellen der Beihilfenhöchstintensitäten auszumachen. Darüber hinaus ist die jeweils im Rahmen der Anreizwirkung vorgesehene Beschränkung der steuerlichen FuE-Förderung auf zukünftige Forschungsprojekte (Art. 6 Nr. 4 lit. b AGVO/Rz. 62 FuE-Unionsrahmen) inhaltlich noch weitgehend vergleichbar. Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, dass der Wortlaut des FuE-Unionsrahmens an dieser Stelle offener ist, sodass bereits laufende Projekte berücksichtigungsfähig sind, sofern es im Wege der Förderung zu einer Ausweitung kommt. Relevante Unterschiede lassen sich hingegen vor allem in drei Bereichen feststellen. Erstens weist die AGVO, anders als der FuE-Unionsrahmen, in Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO einen Schwellenwert auf, den die Förderung pro Unternehmen und Projekt insgesamt nicht überschreiten darf. Abgesehen vom Vollzugaufwand stellt diese Beschränkung auf den Wert von 15 Millionen Euro eine erhebliche Limitierung des Förderungsvolumens dar und gibt dem Steuergesetzgeber eindeutige Grenzen auf. Entsprechende Vorgaben macht der FuE-Unionsrahmen nicht. Zweitens sieht die AGVO in Art. 6 Nr. 4 lit. a zur Anreizwirkung vor, dass der Finanzverwaltung bei der Entscheidung über die Gewährung des FuE-Steueranreizes keinerlei Ermessen zukommen darf. Der FuE-Unionsrahmen stellt diese Anforderung hingegen nicht auf. Drittens sieht der FuE-Unionsrahmen in Rz. 63 bzw. Rz. 65 für die Gewährleistung des Anreizeffektes einer Beihilfe die Ausgestaltung des Steueranreizes mit einem Antragsersfordernis oder einer inkrementellen Berücksichtigung der ausschlaggebenden Förderkosten vor. Eine inhaltliche Vorgabe dieser Natur gibt es hingegen in der AGVO nicht.

Insgesamt wird bei der Gegenüberstellung offenbar, dass sich aus quantitativer Hinsicht die inhaltlichen Vorgaben jeweils in Grenzen halten. Beim qualitativen Vergleich beider Regime bestätigt sich der bereits unter D. I. und D. II. festge-

---

genommen wird und demnach der Fokus stärker auf dem Volumen liegt, nimmt die Prüfung des Unionsrahmens innerhalb der Ermessensentscheidung des Art. 107 III AEUV stärker die ökonomischen Hintergründe und normativen Regelungstechniken in den Fokus.

stellte Unterschied in der Konzeption. Der stärkere Fokus auf die Fördervolumina führt dazu, dass es bei der AGVO eine Deckelung der Förderung gibt<sup>756</sup> und dem Steueranreiz dadurch ein gewisser Teil seiner Flexibilität genommen wird. Gleiches gilt für den Ausschluss des Ermessens für die Steuerverwaltung. Gerade in der gegenüber der direkten Projektförderung erhöhten Flexibilität ist jedoch ein struktureller Vorteil und Mitbeweggrund für die Einführung eines FuE-Steueranreizes zu sehen.<sup>757</sup> Demgegenüber ist die durch den FuE-Unionsrahmen vorgesehene Einfügung eines Antragserfordernisses eine überschaubare Beschränkung, da er stärker das Verfahren als den Inhalt der Förderung betrifft. Umfassender fällt dies hingegen aus, wenn sich für die alternative Verpflichtung der inkrementellen Ausgestaltung entschieden wird, da hierdurch die jährliche Förderungswirkung spürbar begrenzt wird. Wegen der bestehenden Wahlmöglichkeit ist dieser Weg allerdings in leichter Art und Weise zu umgehen. Darüber hinaus ist beim FuE-Unionsrahmen die Darlegung des „ob“ der Einführung eines Steueranreizes für FuE umfassender vorzunehmen<sup>758</sup>, wobei dies jedoch auf die konkrete Ausgestaltung der Steuernorm keine Auswirkung hat. Folglich haben die Beschränkungen durch die AGVO hier insgesamt ein größeres Gewicht als die vergleichbaren Vorgaben des FuE-Unionsrahmens.

Mit Blick auf die unter B. III. 2. dargelegte Vielfalt der Möglichkeiten zur steuerlichen FuE-Förderung ist vor dem Hintergrund der Vorgaben sowohl in der AGVO als auch dem FuE-Unionsrahmen zu konstatieren, dass die Auswahl zwischen den zahlreichen Ausgestaltungsoptionen vielfach eine rein politische und keine europarechtlich prädispositionierte Entscheidung ist. So bleibt bspw. der Anknüpfungspunkt innerhalb des steuerlichen Tatbestandes, die Kumulierungsmöglichkeit mit direkter FuE-Förderung, die Frage der Auszahlung des Steueranreizes bei zu geringer Steuerschuld, die Inkludierung der Auftragsforschung oder die Auswahl der geförderten Unternehmensgrößen unreglementiert. Lediglich graduell wird im Rahmen des FuE-Unionsrahmens im Fall einer Normierung

---

<sup>756</sup> Diese negative Auswirkung marginalisiert sich in den Konstellationen, in denen der förderungswillige Mitgliedstaat bereits a priori nur ein begrenztes Förderungsvolumen anstrebt.

<sup>757</sup> Siehe dazu unter B. III. 1.

<sup>758</sup> Wie unter B. VI. und D. II. 2. b. insgesamt dargelegt werden konnte, liegen die wirtschaftlichen Verhältnisse und empirischen Daten für die Voraussetzungen entsprechend vor und weisen dementsprechend keine hoch zu gewichtende Beschränkung auf.

ohne Antragserfordernis eine Vorgabe für eine inkrementelle und gegen eine volumenbasierte Ausgestaltung gemacht. In der AGVO unterbleibt auch dies. Eine stärkere Reglementierung findet insgesamt lediglich bezüglich der Beschränkung auf neue Forschungsprojekte, des Ermessensverbots in der AGVO und der Deckelung der konkreten Höhe der Förderung statt. Letzteres erfolgt in direktem Weg durch die Vorgaben in Form der Beihilfenhöchstintensitäten und den Schwellenwerten in der AGVO. Auf indirektem Weg reguliert auch der abschließende Katalog der beihilfenfähigen Kosten die tatsächliche Förderungshöhe.

### **c. Schlussfolgerungen für die Ausgestaltung eines steuerlichen Anreizes für Forschung und Entwicklung in Deutschland**

In der Zusammenschau ergibt sich sowohl in Bezug auf die administrativen Hürden als auch die konkreten inhaltlichen Vorgaben für die Ausgestaltung des FuE-Steueranreizes, dass durch die AGVO der Verwaltungsaufwand und die Beschränkung des Förderermessens umfassender ausfällt als durch den FuE-Unionsrahmen. Im Grundsatz lassen die weiter reichenden verfahrensrechtlichen und inhaltlichen Folgen der AGVO durch die unbefristete Freistellungswirkung ohne Beihilfenverfahren rechtfertigen. Wie aufgezeigt werden konnte, führt die erforderliche Evaluierung bei der allgemein geltenden Beihilfenregelung jedoch dazu, dass diese Vorteile nur eingeschränkt greifen.<sup>759</sup> Hinzu kommen die Einschränkungen bei der Rechtssicherheit im Vergleich zu einer positiven Entscheidung im Rahmen des Notifikationsverfahrens. Auch wenn bei Art. 107 III AEUV grundsätzlich Ermessen besteht, unterliegt die Kommission wegen der Veröffentlichung des FuE-Unionsrahmens einer Selbstbindung. Vergleichbare Rechtswirkungen entstehen im Rahmen der Evaluierung, zu der lediglich ein sog. Working Staff Document veröffentlicht wurde, nicht. Den negativeren Folgen der AGVO stehen demnach in der vorliegenden Konstellation weniger positive Auswirkungen entgegen. Mithin ist für die Einführung eines FuE-Steueranreizes mit einer Notifikation gem. Art. 108 III AEUV und eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt durch die Berücksichtigung der Vorgaben des FuE-Unionsrahmens ei-

---

<sup>759</sup> Sofern bei auf Basis der allgemeinen Beihilfenregelung erlassenen Einzelbeihilfen eine Überschreitung der Schwellen des Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO nicht gegeben ist, bietet die Freistellung durch die AGVO grundsätzlich mehr Vorteile, wenngleich auch hier Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO zu beachten ist.



ner eingeschränkten Freistellung durch die AGVO mit entsprechender Evaluierung vorzuziehen. Zugleich ist allerdings offenbar geworden, dass eine Freistellung ein rechtlich gangbarer Weg ist und die Entscheidungspraxis der Kommission bei Evaluierungen zudem insgesamt wohlwollend ist und sich die Beschränkungen durch die AGVO dann als geringer erweisen, wenn die steuerliche FuE-Förderung fiskalisch nicht besonders umfassend ausfallen soll. Es verbleibt demnach zwischen beiden Optionen ein politischer Spielraum.

Neben diesem verfahrensrechtlichen Spielraum ergeben sich auch aus der Gesamtheit der inhaltlichen Anforderungen, unabhängig davon ob aus der AGVO oder dem FuE-Unionsrahmen, zahlreiche Gestaltungsspielräume, die nicht europarechtlich determiniert sind. Der forschungsfördernde Gesetzgeber kann in diesem Bereich besonders bei der Normkonzeption den Steuertatbestand sehr weitreichend modifizieren und zugleich weitgehend ungehindert den Kreis der Förderungsberechtigten entsprechend seiner wirtschaftspolitischen Vorstellungen prägen. Darüber hinaus besteht zudem die Möglichkeit zahlreiche Detailfragen ohne Vorgaben des Beihilfenrechts zu regeln. Besondere Beachtung ist hingegen sowohl den direkten als auch indirekten Vorgaben in Bezug auf die Förderungshöhe als auch der zeitlichen Beschränkung zu schenken.

#### **4. Europarechtskonformität der beihilfenrechtlichen Vorgaben für steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung**

Die Ausführungen unter B. V. 1. b. und C. II. 2. haben verdeutlicht, dass das Aufeinandertreffen des Beihilfenrechts und seine Anwendung durch die Kommission auf der einen und die Einführung von FuE-Steueranreizen in einem Mitgliedstaat der Union auf der anderen Seite verschiedene Ziele der Union berührt und dadurch gleichzeitig mehrere rechtliche Konfliktfelder eröffnet. Neben der Kernfrage der vorliegenden Untersuchung, wann FuE-Steueranreize unter der geltenden Rechtslage beihilfenkonform ausgestaltet sind, ist zugleich zu berücksichtigen, ob die beihilfenrechtlichen Vorgaben für FuE-Steueranreize ihrerseits überhaupt europarechtskonform sind, indem sie den Grundsätzen der Kompetenzverteilung genügen. Vor dem Hintergrund der unter D. I. und II. ermittelten Anforderungen der AGVO und des FuE-Unionsrahmens ist dies nachfolgend in den wesentlichen Grundzügen zu untersuchen. Dabei darf den Mitgliedstaaten aufgrund der geteilten Zuständigkeit im Bereich der Forschungsförderung gem. Art. 179 AEUV die Ausübung ihrer Förderungsautonomie in den wesentlichen

Grundzügen nicht genommen werden und mangels Harmonisierung des direkten Steuerrechts ist die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten in diesem Bereich zudem weitaus umfassender zu berücksichtigen<sup>760</sup>. Dies gilt, unabhängig von der rechtlichen Einstufung, bei der AGVO wegen der Freistellungswirkung vom Beihilfenverbot und beim FuE-Unionsrahmen wegen der in Wechselwirkung mit dem Durchführungsverbot gem. Art. 108 III 3 AEUV immens hohen faktischen Auswirkung für das Beihilfenverfahren.

Im ersten Schritt ist zu berücksichtigen, dass die in quantitativer Hinsicht nicht umfassend ausfallenden Vorgaben der AGVO und des FuE-Unionsrahmens die Förderungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten von vornherein nicht in besonderem Ausmaß beschränken. Bei der Berücksichtigung der vorhandenen inhaltlichen Vorgaben lässt sich im zweiten Schritt in qualitativer Hinsicht konstatieren, dass die Regelungen der AGVO zur zeitlichen Erstreckung und vor allem zur Deckelung der konkreten Förderungshöhe die Förderungsautonomie spürbar berühren. Allerdings sind hierbei zwei Aspekte zu beachten, die für eine verhältnismäßige Ausgestaltung sprechen. Die zeitlichen Restriktionen stellen bei fortschreitender Existenz der Förderungsregelung einen naturgemäß stark abnehmenden Faktor dar und die Höhe des relevanten Schwellenwertes ist bei der AGVO-Novellierung zudem spürbar angehoben worden<sup>761</sup>. Zugleich ist die AGVO mit ihrer weitreichenden Rechtsfolge auch für das Beihilfenrecht als Einschnitt einzustufen und zudem keine zwingend zu beachtende Regelung. Folglich ist dadurch ein Verstoß gegen die mitgliedstaatliche Förderungsautonomie im Ergebnis nicht auszumachen. Die beiden Regimen gemeinsamen Vorgaben bezüglich der Forschungsbereiche, -kosten und Beihilfenhöchstintensitäten stellen durch die Rezipierung internationaler Standards, einer sehr weiten Definition und den moderaten Schwellenwerten ebenfalls keine kompetenzwidrigen Vorgaben dar. Die Einschränkung der Förderungsautonomie fällt darüber hinaus beim FuE-Unionsrahmen durch den Schwerpunkt auf die Darlegungserfordernisse bezüglich der wirtschaftlichen und empirischen Hintergründe und Folgen der FuE-Förderung im Ergebnis vielmehr marginal aus und auch die Vorgaben zur Anreizwirkung beschränken die Förderungsmöglichkeiten nur unwesentlich.

---

<sup>760</sup> Siehe zur geringeren Begrenzungsmöglichkeit der Steuerhoheit im Vergleich zur Förderungsautonomie unter C. II. 2. Zur Steuerhoheit der Mitgliedstaaten im beihilfenrechtlichen Kontext generell siehe *Fort*, *European Taxation* 2017, 370 (371 f.).

<sup>761</sup> Siehe dazu unter D. II. 1. c. aa. (2).

Mit Blick auf die Steuerhoheit sind die inhaltlichen Vorgaben danach zu untersuchen, ob sie sich explizit auf die steuerliche Ausgestaltung der FuE-Beihilfe auswirken oder sich darüber hinaus spezifisch steuerrechtlich als relevant erweisen. Die vorangegangene Analyse hat jedoch vor allem mit Blick auf die steuerrechtliche Ausgestaltung – hierbei sind insbesondere die freie Wahl des tatbestandlichen Anknüpfungspunktes, die ungehinderten Auszahlungs- und Verrechnungsmöglichkeiten und die Freiheit bei der Auswahl der Steuersubjekte zu nennen – ergeben, dass sowohl die AGVO als auch der FuE-Unionsrahmen die steuerliche Gestaltung der FuE-Förderung fast vollständig unreglementiert lässt und vor allem genuin forschungspolitische Vorgaben macht. Konkrete fiskalische oder steuerverfahrensrechtliche Inhalte werden den Mitgliedstaaten ebenfalls nicht beschränkend vorgegeben. Lediglich die Vorgaben der Anreizwirkung durch den FuE-Unionsrahmen haben eine spezifisch steuerrechtliche Dimension, die allerdings mit der Auswahl zwischen einer Ausgestaltung mit Antrag oder inkrementell lediglich einen Randbereich berührt. Daraus ergibt sich, dass die beihilfenrechtlichen Vorgaben für steuerliche FuE-Beihilfen entweder bei jeder Form der FuE-Beihilfe Anwendung finden oder keine substantielle Beschränkung der Steuerhoheit darstellen. Die Steuersouveränität wird durch den Inhalt der AGVO und des Unionsrahmens damit jeweils umfassend berücksichtigt.

Festzuhalten ist im Ergebnis demnach, dass der geltende rechtliche Rahmen für steuerliche Forschungsbeihilfen das kompetenzrechtliche Gefüge der Europäischen Verträge wahrt und die Bestimmungen der AGVO und des FuE-Unionsrahmens nicht europarechtswidrig sind. Folglich bestehen gegen ihre Anwendbarkeit keine Bedenken.

### **III. Zusammenfassung**

Die beihilfenrechtliche Analyse der Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung in Deutschland hat gezeigt, dass das Beihilfenrecht zwar in umfassender Weise zwingend zu berücksichtigen ist, eine beihilfenkonforme Ausgestaltung jedoch rechtlich ohne Preisgabe der mitgliedstaatlichen Förderungsautonomie und Steuerhoheit möglich ist. Zunächst ist zu konstatieren, dass auf der Ebene des Tatbestandes eine unterschiedslose Ausgestaltung des Steueranreizes unter Anwendung der gegenwärtigen Rechtspraxis des EuGH zur de-jure-Selektivität nicht im Bereich eines umsetzbaren Szenarios liegt. Folglich ist der deut-

sche Gesetzgeber im ersten Schritt gezwungen den FuE-Steueranreiz als tatbestandliche Beihilfe einzustufen und entsprechende Folgeüberlegungen anzustellen. Dabei sind entsprechende Verfahrensschritte einzuhalten und die Norm zwingend dergestalt zu konzipieren, dass eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gegeben ist.

Als denkbare Schritte hierfür sind eine Freistellung nach der AGVO, die in der vorliegenden Situation mit einem Evaluierungsverfahren zu verbinden ist, und eine Notifikation gem. Art. 108 III AEUV, bei der auf eine Ausnahme der Kommission gem. Art. 107 III lit. c AEUV abzustellen ist, ermittelt worden. Im ersten Fall sind besonders die hohen administrativen Anforderungen bei der Evaluierung und die verschiedenen Schwellenwerte bezüglich des Volumens der Beihilfenregelung und ihrer Förderungswirkung zu beachten. Im zweiten Fall gilt es unter Beachtung des einschlägigen FuE-Unionsrahmens bei der Notifikation vor allem die wirtschaftliche Notwendigkeit der steuerlichen FuE-Förderung umfassend darzulegen und zugleich das zentrale inhaltliche Anreizerfordernis entsprechend zu berücksichtigen. Beim Vergleich der mit den beiden Möglichkeiten verbundenen administrativen Belastungen und zwingenden inhaltlichen Vorgaben ist für den Förderungsgeber eine Beachtung des FuE-Unionsrahmens vorteilhafter. Somit ist vorliegend eine Notifikation und entsprechende Beachtung der in Kapitel D. II. 2. b. aufgezeigten Vorgaben vorzuziehen. In diesem Fall wird die Kommission eine positive Entscheidung im Rahmen des Art. 107 III lit. c AEUV fällen und der FuE-Steueranreiz unterliegt nicht dem Beihilfenverbot. Dieses Vorgehen ermöglicht den beteiligten Unternehmen nach ergangener positiver Kommissionsentscheidung eine planbare und weitgehend sichere Rechtslage. Erreicht werden kann dies allerdings nur, wenn die Vorgaben des FuE-Unionsrahmens tatsächlich vollständig eingehalten werden. Dies erfordert seitens des fördernden Mitgliedstaates inhaltliche Einschnitte bei der Förderungshöhe und zeitlichen Erstreckung der Förderung, während der rechtliche Spielraum bei der generellen Normkonzeption und der Auswahl der Begünstigten mangels Vorgaben denkbar weit bleibt. Sofern a priori keine besonders hohen Förderungsvolumina angestrebt werden, erweisen sich die Beschränkungen durch die AGVO als geringer und ggf. ist sogar eine Evaluierung entbehrlich, sodass insgesamt eine Freistellung auf diesem Wege vorzuziehen ist.



## **E. Beihilfenrechtliche Vereinbarkeit von Gesetzesinitiativen für steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung in Deutschland**

Nachdem in Teil D. die generellen Voraussetzungen für eine beihilfenrechtliche Vereinbarkeit von FuE-Steueranreizen herausgearbeitet wurden, werden im nachfolgenden Teil E. verschiedene in Deutschland vorgebrachte Entwürfe für FuE-Steueranreize untersucht. Dabei wird geprüft, ob die FuE-Vorgaben in den Konstellationen tatsächlich Anwendung finden und ob diese auf dieser Basis beihilfenkonform ausgestaltet sind. Dabei liegt zum einen ein Gesetzentwurf von Bündnis 90/Die Grünen in Form eines KMU-Forschungsbonus vor. Zum anderen hat die Bundesregierung einen Entwurf für eine Forschungszulage in den Bundestag eingebracht. Neben den explizit ausgearbeiteten Gesetzentwürfen gab es darüber hinaus sowohl durch Bundestagsfraktionen<sup>762</sup> als auch durch den Bundesrat<sup>763</sup> Anträge zur Einführung steuerlicher FuE-Anreize, die den politischen Diskurs zu diesem Thema mit beeinflusst haben<sup>764</sup>. Begleitet wird der Prozess außerdem durch kontinuierlich veröffentlichte Positionspapiere von Wirtschaftsverbänden, die regelmäßig ebenfalls die Forderung nach der Einführung von FuE-Steueranreizen beinhalten.<sup>765</sup>

Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich mit Blick auf den Untersuchungsgegenstand auf die beihilfenrechtliche Prüfung der Gesetzesentwürfe. Dabei wird im ersten Schritt die Regelungsstruktur des jeweiligen Entwurfes in den wesentlichen und beihilfenrelevanten Punkten erläutert. Im zweiten Schritt wird

---

<sup>762</sup> Siehe dazu beispielhaft BT- Drucksache 19/3175 v. 03.07.2018. Darin sieht die FDP als Eckpfeiler einer von ihr geforderten steuerlichen FuE-Förderung ein Nebeneinander von direkter und indirekter Förderung, Erfassung aller Technologien, Branchen und Unternehmensgrößen sowie die technische Umsetzung durch eine Steuergutschrift für FuE-Personalkosten vor.

<sup>763</sup> BR-Drucksache 227/16 v. 04.05.2016. Dieser Antrag geht auf die Initiative der Bundesländer Bayern und Niedersachsen zurück und fordert die Einführung einer Forschungsprämie für den deutschen Mittelstand.

<sup>764</sup> Zu den politischen Standpunkten in Bereich der steuerlichen FuE-Förderung siehe *Dölker*, BB 2017, 2906 (2910).

<sup>765</sup> Siehe dazu exemplarisch BDI, Steuerliche Rahmenbedingungen für FuE, S. 56 f.; VCI, Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung, S. 1; VDMA, Steuerliche Forschungsförderung einführen, S. 1 ff.

der Tatbestand des Art. 107 I AEUV und bei Bejahung die Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt geprüft. Die Vorschläge, die lediglich in Form eines allgemein gehaltenen Antrags vorliegen, weisen hingegen keinen ausreichenden Detailgrad auf, um eine abschließende Bewertung vornehmen zu können.

## **I. Gesetzentwurf von Bündnis 90/Die Grünen „KMU Forschungsförderungsgesetz“**

Als Oppositionsentwurf für ein Gesetz zur steuerlichen Förderung von FuE brachte Bündnis 90/Die Grünen in den Jahren 2016<sup>766</sup> und 2018<sup>767</sup> einen ausgearbeiteten Entwurf in den Bundestag ein, der abgesehen von marginalen Unterschieden bei der Gesetzesbegründung inhaltlich identisch ist<sup>768</sup>.

### **1. Regelungsstruktur**

Der Gesetzentwurf sieht die Einführung der §§ 35c bis 35i EStG-E sowie des § 26a KStG-E, der lediglich die Funktion besitzt die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften auch für das KStG für anwendbar zu erklären, vor. Die zentrale Vorschrift ist § 35c EStG-E, der gem. §§ 35c I Nr. 1 und Nr. 2 EStG-E auf der Ebene der Steuerschuld einen Forschungsbonus iHv. 15% der FuE-Aufwendungen implementiert, sodass sich die zu zahlende Einkommensteuer bei jedem die FuE-Förderung nutzenden Steuerpflichtigen individuell um einen von der Höhe der Forschungsaufwendungen abhängigen Betrag verringert.<sup>769</sup> Die tatbestandlichen Voraussetzungen dafür sind ein entsprechender Antrag des Steuerpflichtigen und der Umstand, dass sich die Aufwendungen aus den Forschungsbereichen der Grundlagenforschung, industriellen Forschung oder experimentellen Entwicklung generieren. Als weitere tatbestandliche Anforderung an den Begünstigten des Forschungsbonus sieht § 35c III EStG-E vor, dass es sich bei dem

---

<sup>766</sup> BT-Drucksache 18/7872 v. 15.03.2016.

<sup>767</sup> BT-Drucksache 19/4827 v. 09.10.2018.

<sup>768</sup> Aufgrund der Aktualität wird nachfolgend lediglich auf die jüngere Fassung abgestellt, sofern nicht ausdrücklich auf den Entwurf aus dem Jahr 2016 verwiesen wird.

<sup>769</sup> Bezogen auf die unter B. III. 2. b. bb. aufgezeigte Klassifizierung fällt der im Entwurf vorgesehene FuE-Anreiz in die Gruppe der Steuergutschriften bzw. tax credits. Somit handelt es sich ohne Weiteres um eine steuerliche Regelung iSd. Beihilfenrechts.

geförderten Unternehmen<sup>770</sup> im gesamten Wirtschaftsjahr um ein KMU handelt und dass gem. § 35c VI EStG-E ausschließlich Betriebe bzw. Betriebsstätten innerhalb der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums erfasst werden. Nicht förderfähig sind hingegen Unternehmen, die für ein bestimmtes Vorhaben bereits im Wege der direkten Projektförderung staatlich unterstützt werden (§ 35c V EStG-E) oder Rückforderungsbeschlüssen der Kommission in anderen Beihilfenverfahren nicht nachgekommen sind (§ 35c XI EStG-E). Die Förderungshöhe durch den Forschungsbonus wird durch § 35c IV EStG-E auf 15 Millionen Euro pro Unternehmen und Vorhaben begrenzt. Zudem sieht § 35h EStG-E vor, dass in der Konstellation einer geringeren Steuerschuld im Vergleich zur Höhe des Forschungsbonus, die Differenz an das begünstigte Unternehmen ausgezahlt wird.

Darüber hinaus definieren die verschiedenen Absätze des § 35d EStG-E die zentralen Begrifflichkeiten der tatbestandlichen Voraussetzungen – u.a. die drei verschiedenen Forschungsbereiche und den Begriff eines KMU – und orientieren sich dabei beinahe wortgleich an den Begriffsvorgaben aus der AGVO. Zudem werden in §§ 35e I 2 Nr. 1 bis Nr. 9 EStG-E eine große Zahl FuE-bezogener Aufwendungen aufgezählt, die bei der Berechnung des Forschungsbonus gem. § 35c I EStG-E Berücksichtigung finden können. Davon umfasst sind Personalkosten, Kosten für Instrumente, Ausrüstung und Immobilien, Auftragsforschung, Lizenz- und Patenterwerb unter Einhaltung des Arm's-length-Prinzips, Beratungstätigkeiten, Durchführbarkeitsstudien, die Zertifizierung und sonstige Betriebskosten. Für jede Aufwendung erfordert § 35e I 1 EStG-E überdies, dass sie unmittelbar und nachweislich auf das Forschungsvorhaben zurückgeführt werden können. Bezogen auf die Förderfähigkeit von Auftragsforschung präzisiert § 35f EStG-E, dass diese nur gegeben ist, sofern der Auftragnehmer eine Einrichtung für Forschung und Wissensverbreitung oder ein KMU, welches aus der EU oder dem Europäischen Wirtschaftsraum kommt, darstellt. Eine Inanspruchnahme der Förderung durch die §§ 35c ff. EStG-E ist allerdings ausweislich § 35g EStG-E für das jeweilige Unternehmen nur möglich, wenn ein entsprechendes Zertifikat vorgelegt werden kann, welches die Erfüllung der gesamten tatbestandlichen Voraussetzungen nachweist. Gem. § 35g II EStG-E muss dieser

---

<sup>770</sup> Aus den Vorschriften der §§ 35c I und II EStG-E geht hervor, dass bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften ausschließlich solche Unternehmen erfasst werden, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Land- und Forstwirtschaft aufweisen können.



Nachweis vor dem Antrag auf den Forschungsbonus eingeholt sein und die Kosten sind durch den Steuerpflichtigen zu tragen.

## **2. Vereinbarkeit mit beihilfenrechtlichen Vorgaben**

Die inhaltliche Konzeption und konkreten Regelungen dieses Gesetzentwurfes für eine steuerliche Förderung unternehmerischer Forschung und Entwicklung in Deutschland werfen die Frage der Übereinstimmung mit den Vorgaben des Beihilfenrechts auf. Nachfolgend werden dazu sowohl die Tatbestands- als auch die Vereinbarkeitsprüfung vorgenommen.

### **a. Beihilfenrechtlicher Tatbestand**

Entsprechend der zuvor in D. I. dargestellten Zusammenhänge des beihilfenrechtlichen Tatbestandes führt die Regelung der §§ 35c ff. EStG-E lediglich beim Merkmal der Selektivität zu einer eingehenderen Prüfung. Die übrigen Voraussetzungen sind im Ergebnis vorliegend ohne Weiteres erfüllt. Bei der Bestimmung des relevanten Referenzrahmens ergibt sich durch die Implementierung des Anreizes in das EStG bzw. KStG das geltende Unternehmensteuerrecht mit der dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechenden Berücksichtigung von Betriebsausgaben auf der Ebene der Bemessungsgrundlage als relevanter Vergleichsmaßstab. Der Forschungsbonus weicht von diesem Grundsatz ab, indem Betriebsausgaben mit Forschungsbezug auf der Ebene der Steuerschuld erneut Berücksichtigung finden. Durch die Beschränkung des Vorteils auf forschende KMU (§ 35c I Nr. 1 und Nr. 2 EStG-E) liegt eine Ungleichbehandlung vor und zudem befinden sich geförderte und nicht geförderte Unternehmen mit Blick auf das Unternehmensteuerrecht in einer vergleichbaren Lage. Somit werden die Voraussetzungen der de-jure-Selektivität erfüllt und eine Abweichung zugunsten bestimmter Unternehmen ist gegeben. Abschließend stellt die Förderung von Forschung und Entwicklung in Bezug auf den Referenzrahmen der geltenden unternehmerischen Ertragsbesteuerung keinen internen, sondern einen externen Grund dar und bietet auf Ebene des Tatbestandes mithin keine Rechtfertigungsgrundlage. Folglich ist der steuerliche FuE-Anreiz in Form eines Forschungsbonus für KMU als tatbestandliche Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV einzustufen.

## **b. Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt**

Als Möglichkeiten der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt ergeben sich auch vorliegend eine Befolgung der AGVO oder des FuE-Unionsrahmens.

### **aa. AGVO**

Die Grundvoraussetzung für die Übereinstimmung mit der AGVO ist die Eröffnung ihres Anwendungsbereiches. Die vorliegende steuerliche FuE-Förderung für KMU wird in Art. 1 Nr. 1 lit. b und d AGVO explizit aufgelistet und eröffnet damit den Anwendungsbereich. Durch die Regelung des § 35c XI EStG-E wird zudem der Ausnahmetatbestand des Art. 1 Nr. 4 lit. a AGVO (Ausschluss einer Förderung bei nicht befolgten Rückforderungsbeschlüssen) ausdrücklich verhindert. Gleiches geschieht durch § 35c VI EStG-E für den Ausnahmetatbestand gem. Art. 1 Nr. 5 AGVO (Verbot übriger Verstöße gegen das Unionsrecht). Problematisch bezüglich der Eröffnung des Anwendungsbereichs ist lediglich, dass sich in der Begründung zum Entwurf keinerlei Ausführungen zu einer beabsichtigten Evaluation finden, die jedoch bei einer Überschreitung der 150 Millionen Euro Schwelle aus Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO erforderlich ist. Ausweislich des wortgleichen Entwurfes aus dem Jahr 2016 würden durch die Einführung des FuE-Steueranreizes jährlich Steuermindereinnahmen von 770 Millionen Euro<sup>771</sup> entstehen, sodass eine Überschreitung vorliegend zwingend zu erwarten und dementsprechend Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO zu beachten ist. Eine explizite Erwähnung im Gesetzestext ist für diesen verfahrensrechtlichen Vorgang allerdings nicht zwingend erforderlich, sodass es vorliegend lediglich darauf ankommt, dass eine Evaluation entsprechend der in D. II. 1. a. bb. (1). dargelegten Grundsätze im Zuge einer tatsächlichen Einführung des Entwurfes vorgenommen wird. Folglich ist, bezogen auf den Inhalt des Gesetzesentwurfes, eine Eröffnung des Anwendungsbereiches der AGVO gegeben. Zudem ergibt ein Vergleich zwischen dem Entwurf und der AGVO, dass das Begriffsverständnis zentraler Tatbestandsmerkmale in § 35d EStG-E mit der AGVO in Einklang steht. Explizit kann dies für die Merkmale der

---

<sup>771</sup> Siehe BT-Drucksache 18/7872 v. 15.03.2016, S. 2. Mangels inhaltlicher Veränderungen des Entwurfes und keinen wesentlichen Veränderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen kann dieser Wert, obwohl er explizit nicht genannt wird, auch für den Entwurf aus dem Jahr 2018 gelten.

Grundlagenforschung (Abs. 2), der industriellen Forschung (Abs. 3), der experimentellen Entwicklung (Abs. 4), der Durchführbarkeitsstudie (Abs. 5) und der Einrichtung für Forschung und Wissensverbreitung (Abs. 11) angeführt werden.

Über den Anwendungsbereich hinaus gilt es die allgemeinen Freistellungsvoraussetzungen zu beachten. Wie aufgezeigt werden konnte, wirkt sich hier inhaltlich ausschließlich der Nachweis der Anreizwirkung gem. Art. 6 Nr. 4 AGVO aus. Danach ist zum einen erforderlich, dass den Steuerbehörden kein Ermessen bei der Entscheidung über die Gewährung einer Beihilfe zukommen darf. Diese hat sich vielmehr ausschließlich nach objektiven Kriterien zu richten. Wegen des Wortlautes von § 35c I EStG-E „ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag“ und der Systematik der Normen wird deutlich, dass der Eintritt der Förderung nicht im Ermessen der Verwaltung steht. Um die Förderung in Anspruch zu nehmen, sind vielmehr lediglich die Einhaltung aller vom Gesetz aufgestellten Kriterien und der Antrag des Steuerpflichtigen erforderlich. Art. 6 Nr. 4 lit. a AGVO wird demnach erfüllt. Als weiteres Erfordernis gibt Art. 6 Nr. 4 lit. b AGVO vor, dass keine Forschungsprojekte gefördert werden, die bereits betrieben wurden, bevor die Anreizregelung eingeführt wurde. Mit Blick auf die Grundstruktur des § 35c I EStG-E fällt auf, dass im Tatbestand ausschließlich von „Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen aus den Bereichen“ gesprochen wird und auch die weiteren Bestimmungen kein explizites Erfordernis eines neuartigen Forschungsprojekts aufstellen. Demnach können Forschungskosten aus allen Projekten, unabhängig davon wie lange sie betrieben werden, in Anschlag gebracht werden. Zwar vermögen an dieser Stelle das vorhandene Antrags- und Zertifizierungserfordernis bewirken, dass eine rückwirkende Förderung in vorangegangene Veranlagungszeiträume nicht möglich ist. Ein expliziter Ausschluss, dass bereits betriebene Forschungsprojekte an sich gefördert werden, erfolgt dadurch allerdings nicht. Dazu müsste vielmehr an einer Stelle der Regelung das förderfähige Forschungsprojekt an sich näher beleuchtet und zeitlich eingeschränkt werden.<sup>772</sup> Mangels entsprechender Voraussetzungen genügt der vorliegende Entwurf Art. 6 Nr. 4 AGVO insgesamt nicht.

---

<sup>772</sup> Im Rahmen des späteren Normvollzugs wäre denkbar, dass durch die Finanzverwaltung ein entsprechender Anwendungserlass erlassen wird, der eine Begrenzung auf zukünftige Forschungsprojekte vorsieht. Mangels Gewissheit dieser Praxis findet diese Möglichkeit vorliegend bei der Untersuchung keine Berücksichtigung.

Bei den spezifischen Freistellungsvoraussetzungen gilt es sowohl die Schwellen des Art. 4 AGVO als auch die verschiedenen Vorgaben des Art. 25 AGVO zu beachten. Durch die Limitierung des Forschungsbonus auf eine Gesamthöhe von 15 Millionen Euro pro Unternehmen und Forschungsvorhaben gem. § 35c IV EStG-E hält sich der Entwurf explizit an die niedrigste Schwellenvorgabe aus Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO. Unabhängig vom Forschungsbereich ist demnach eine Übereinstimmung mit den Schwellen aus Art. 4 AGVO gewährleistet. Eine positive Befolgung ist ebenfalls in Bezug auf die durch Art. 25 Nr. 2 AGVO festgelegten förderfähigen Forschungsbereiche festzustellen. § 35c I EStG gewährt den Forschungsbonus für Projekte in den Bereichen Grundlagenforschung, industrielle Forschung und experimentelle Entwicklung und hält sich damit vollständig an die Vorgaben von Art. 25 Nr. 2 AGVO. Art. 25 Nr. 3 AGVO legt die förderfähigen Kosten fest. Korrespondierend dazu regelt § 35e EStG-E die förderfähigen Aufwendungen, die im Rahmen der Berechnung des Forschungsbonus Beachtung finden können. Von den in Abs. 1 des § 35e EStG-E aufgeführten Nr. 1 bis 9 findet sich die überwiegende Mehrzahl in wortgleicher Aufführung ebenfalls in der AGVO. Lediglich Nr. 7 (Durchführbarkeitsstudien) und Nr. 8 (Kosten der Zertifizierung) sind nicht explizit genannt. Zu fragen ist daher, ob sie unter Art. 25 Nr. 3 lit. e AGVO in Form der sonstigen Betriebskosten, die unmittelbar durch das Vorhaben entstehen, zu fassen sind. In beiden Fällen scheidet es im Ergebnis aber an der erforderlichen Unmittelbarkeit. Die Durchführbarkeitsstudien sind ausweislich Art. 25 Nr. 2 lit. d AGVO als eigene Forschungskategorie zu klassifizieren und demnach als eigenständig und ohne unmittelbaren Bezug zu einer anderen Forschungskategorie einzustufen. Zudem weisen die Zertifizierungskosten lediglich einen unmittelbaren Bezug zur Förderung des Forschungsvorhabens und § 35g EStG-E auf. Im Ergebnis ist jedoch lediglich ein mittelbarer Bezug zum Forschungsvorhaben selbst gegeben. Hinzu kommt, dass auch in § 35e EStG-E sowohl Nr. 7 als auch Nr. 8 nicht unter die in Nr. 9 geregelten sonstigen Betriebskosten gefasst werden, die konzeptionell Art. 25 Nr. 3 lit. e AGVO entsprechen. Im Ergebnis hält sich der vorliegende Entwurf somit nicht vollständig an die Vorgaben des Art. 25 Nr. 3 AGVO. Überdies sind die Vorgaben von Art. 25 Nr. 5 und 6 AGVO bezüglich der Beihilfenhöchstintensitäten zu beachten. Für die vorliegende Konstellation der Förderung von KMU in allen drei Forschungsbereichen ergibt sich hier ein zulässiger Wert

von 35%.<sup>773</sup> Ausweislich §§ 35c I Nr. 1 und Nr. 2 EStG-E werden beim vorgeschlagenen Forschungsbonus lediglich 15% der gesamten Forschungsausgaben berücksichtigt, sodass die Vorgaben der AGVO in diesem Bereich nicht nur eingehalten, sondern sogar nicht vollständig ausgereizt werden. Im Ergebnis bleibt allerdings zu berücksichtigen, dass die spezifischen Freistellungsvoraussetzungen insgesamt wegen der nicht vollständigen Beachtung des Art. 25 Nr. 3 AGVO nicht eingehalten werden.

## **bb. FuE-Unionsrahmen**

Die im ersten Schritt erforderliche Anwendbarkeit des FuE-Unionsrahmens auf die Regelung eines Forschungsbonus für KMU ist gegeben. Entsprechend Rz. 8 FuE-Unionsrahmen handelt es sich vorliegend um eine FuE-Beihilfe, die entsprechend der Vorgaben in Rz. 12 lit. a FuE-Unionsrahmen FuE-Vorhaben aus den Bereichen der Grundlagenforschung, industriellen Forschung und experimentellen Entwicklung fördert (vgl. § 35c I EStG-E). Die aufgezeigten Ausnahmen sind nicht einschlägig und verhindern die Anwendbarkeit demnach nicht.

Bei der Frage der Übereinstimmung des Forschungsbonus für KMU mit den durch den FuE-Unionrahmen aufgestellten sieben Vereinbarkeitskriterien ist zu berücksichtigen, dass lediglich die Merkmale des Anreizeffekts (Abschnitt 4.4.) und der Angemessenheit (Abschnitt 4.5.) direkte inhaltliche Vorgaben für die Ausgestaltung des FuE-Anreizes beinhalten und der Entwurf nur auf diese unmittelbar untersucht werden kann. Die Merkmale des Beitrags zu einem genau definierten Ziel von gemeinsamem Interesse (Abschnitt 4.1.), der Erforderlichkeit (Abschnitt 4.2.), der Geeignetheit (Abschnitt 4.3.) und der Vermeidung übermäßiger negativer Auswirkungen (Abschnitt 4.6.) beleuchten vielmehr die wirtschaftlichen Hintergründe und Auswirkungen der Maßnahme selbst. Darzulegen sind diese Prüfungspunkte im Rahmen der Notifikation gem. Art. 108 III AEUV u.a. durch das Vorliegen eines Marktversagens und einer prognostizierbaren Beseitigung desselben mithilfe der jeweiligen Beihilfe. Dies hat entspre-

---

<sup>773</sup> Der Grundwert ergibt für die experimentelle Entwicklung gem. Art. 25 Nr. 5 lit. c AGVO eine Intensität von 25%, die sich wegen der Förderung von KMU gem. Art. 25 Nr. 6 lit. a Alt. 1 AGVO um weitere 10% erhöht.

chend der unter D. II. 2. b. cc. herausgearbeiteten Maßstäbe zu erfolgen und besitzt in Deutschland vor dem Hintergrund der aktuellen Zahlen<sup>774</sup> eine valide tatsächliche und empirische Grundlage. Diese gilt auch für den Entwurf des KMU-Forschungsbonus, in dessen Gesetzesbegründung bereits auf mehrere Umstände des Marktversagens hingewiesen wird.<sup>775</sup>

Die konkreten inhaltlichen Vorgaben der Anreizwirkung betreffen, wie bereits bei der AGVO gesehen, die Beschränkung der Förderung auf zukünftige Forschungsprojekte. Allerdings ist der Wortlaut der Rz. 62 f. FuE-Unionsrahmen weiter gefasst, da hiernach eine Vereinbarkeit ebenfalls gegeben ist, wenn bestehende Projekte wesentlich ausgeweitet werden. Diesbezüglich von Relevanz ist, dass der Forschungsbonus für KMU ein Antragerfordernis vorsieht, sodass im Grundsatz eine entsprechende Bestimmung möglich ist und keine inkrementelle – vorliegend wäre dieses Merkmal durch die volumenbasierte Ausrichtung nicht erfüllt – Ausgestaltung erforderlich ist. Problematisch ist allerdings auch hier, dass im Tatbestand der §§ 35c ff. EStG-E kein Merkmal vorgesehen ist, welches dieses Erfordernis ausreichend umsetzt. Wie bereits dargelegt, müsste dazu das Vorhaben an sich näher klassifiziert werden und zumindest das Erfordernis einer wesentlichen Ausweitung enthalten sein. Dies erfolgt allerdings vorliegend nicht, sodass das Anreizerfordernis des Abschnittes 4.4. nicht erfüllt wird. Im Rahmen des Merkmals der Angemessenheit ergeben sich inhaltlich keine Unterschiede zu den Vorgaben aus der AGVO. Rz. 75 FuE-Unionsrahmen fordert eine Beschränkung auf die Förderung von Grundlagenforschung, industrieller Forschung und experimenteller Entwicklung, welche vom vorliegenden Entwurf in § 35c I EStG-E eingehalten wird. Zudem sieht Rz. 76 iVm. Anhang II FuE-Unionsrahmen die identischen Beihilfenhöchstintensitäten wie Art. 25 Nr. 2 AGVO vor, sodass auch hier eine Übereinstimmung gegeben ist. Der mit der AGVO identische Katalog der förderfähigen Kosten in Rz. 75 iVm. Anhang I FuE-Unionsrahmen ist demnach ebenfalls enger als die Regelung des § 35e EStG-E. Die Vorgaben zur Angemessenheit (Abschnitt 4.5.) werden somit insgesamt nicht eingehalten. Im Ergebnis steht der Forschungsbonus für KMU zum gegenwärtigen Zeitpunkt wegen Nichterfüllung der Anforderungen des Anreizeffektes und der Angemessenheit nicht im Einklang mit dem FuE-Unionsrahmen. Eine

---

<sup>774</sup> Siehe dazu unter B. IV.

<sup>775</sup> BT-Drucksache 19/4827 v. 09.10.2018, S. 1 f.

Genehmigung im Rahmen des Notifikationsverfahrens ist daher in der derzeitigen Version als nicht wahrscheinlich einzustufen.

### **c. Fazit**

In der Gesamtschau ist festzuhalten, dass der Entwurf eines Forschungsbonus für KMU eine tatbestandliche Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV darstellt und darüber hinaus aus inhaltlicher Sicht weder mit der AGVO und ihren Anforderungen für steuerliche FuE-Beihilfen noch mit dem FuE-Unionsrahmen vereinbar ist. Der Grund dafür liegt jeweils im zu weit gefassten Radius der förderfähigen Kosten und in der mangelnden Restriktion auf die ausschließliche Förderung neuer Forschungsprojekte. Bei beiden Punkten handelt es sich jedoch nicht um zentrale Kerninhalte einer steuerlichen FuE-Förderung, sodass eine Anpassung bei entsprechendem politischen Willen ohne weitreichende strukturelle Verschiebungen möglich wäre. Sofern inhaltliche Änderungen zu einer Übereinstimmung führen würden, müssten bei der Einführung des Forschungsbonus jeweils die verfahrensrechtlichen Anforderungen im Rahmen der Evaluation oder Notifikation beachtet werden.

## **II. Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz)“**

Neben den Entwürfen von Bündnis 90/Die Grünen befindet sich ebenfalls die Umsetzung einer steuerlichen Förderung von FuE durch die Bundesregierung aus CDU/CSU und SPD seit längerer Zeit in Diskussion. Diese Zielsetzung der Bundesregierung wurde bereits im Koalitionsvertrag niedergelegt und ab Frühjahr 2019 konkretisiert. Zunächst wurde ein Referentenentwurf veröffentlicht<sup>776</sup> und schließlich im Juni 2019 ein von diesem Entwurf in den Detailregelungen substantiell abweichender Regierungsentwurf für ein Forschungszulagengesetz (FZulG-E) in den Bundestag eingebracht<sup>777</sup>.

---

<sup>776</sup> BMF, Referentenentwurf FZulG-E, S. 1 ff.

<sup>777</sup> BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019. Für eine erste forschungspolitische Einschätzung siehe *Birkholz/Hagemann*, Ubg 2019, 377 (383 f.); *Haase/Bolik/Nonnenmacher*, DB 2019, 1584 (1588 ff.); *Meyering/Hintzen/Reiter*, DB 2019, 1577 (1577 ff.); *Mohaupt*, NWB 2019, 1809 (1821); *Titgemeyer*, DStR 2019, 1274 (1276 ff.).

## 1. Regelungsstruktur

Anders als der Entwurf des KMU-Forschungsförderungsgesetzes beinhaltet der Entwurf der Bundesregierung keine Implementierung des FuE-Steueranreizes in das geltende EStG bzw. KStG, sondern begründet mit dem FZulG-E ein eigenständiges steuerliches Nebengesetz<sup>778</sup>. Dieses soll explizit neben die existierende direkte Projektförderung treten.<sup>779</sup> Als zentraler Bestandteil sieht der Entwurf vor, dass aus Forschungsförderungszwecken unter bestimmten Voraussetzungen eine Forschungszulage in jährlich maximaler Höhe von 500.000 Euro pro Anspruchsberechtigtem gewährt wird. In der Bemessungsgrundlage der Forschungszulage werden dabei förderfähige Aufwendungen bis zu einer Höhe von 2 Millionen Euro berücksichtigt (§ 3 V FZulG-E), die in Höhe von 25% den konkreten Betrag der Forschungszulage ergeben. Als förderfähige Aufwendungen werden dabei gem. §§ 3 I bis IV FZulG-E ausschließlich die dem Lohnsteuerabzug gem. § 38 EStG unterfallenden Arbeitslöhne für Arbeitnehmer, die innerhalb des Unternehmens mit Forschungsaufgaben betraut sind<sup>780</sup>, eingestuft. Diese werden mit dem Faktor 1,2 berücksichtigt und können auch bei Eigenleistungen des Unternehmers unter bestimmten Einschränkungen erfasst werden. Überdies stellt § 3 VI FZulG-E klar, dass für Unternehmen in Konzernstrukturen iSd. AktG die Höchstgrenze für den Konzern insgesamt gilt, wohingegen § 3 VII FZulG-E vorsieht, dass bei Forschungsk Kooperationen die Höchstwerte für jedes Unternehmen einzeln gelten. Die Förderung von Auftragsforschung wird durch die Regelung des § 2 IV 2 FZulG-E grundsätzlich in den Anwendungsbereich des FZulG-E aufgenommen, wenn gleich durch die ausschließliche Anknüpfung an FuE-Arbeitslöhne als förderfähige Kosten lediglich der Auftragnehmer und nicht der das Forschungsausfallrisiko tragende Auftraggeber gefördert wird.<sup>781</sup>

---

<sup>778</sup> Unterstrichen wird die Einordnung der Forschungszulage als steuerrechtliche Regelung und des FZulG-E als steuerliches Nebengesetz durch die Regelungen in §§ 10, 12 und 13 FZulG-E.

<sup>779</sup> Siehe dazu § 7 FZulG-E und BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 12.

<sup>780</sup> Ausweislich der Gesetzesbegründung muss der jeweilige Arbeitnehmer in einem förderfähigen Forschungsbereich mit einer genuinen Forschungsaufgabe betraut sein. Es reicht hingegen nicht aus, dass wie im Fall einer Reinigungskraft oder einem Beschäftigten des Managements dieser lediglich in irgendeiner Form für das Forschungsprojekt tätig wird. Siehe dazu BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 18.

<sup>781</sup> Siehe dazu *Birkholz/Hagemann*, Ubg 2019, 377 (383 f.); *Haase/Bolik/Nonnenmacher*, DB 2019, 1584 (1588 f.); *Meyering/Hintzen/Reiter*, DB 2019, 1577 (1579).



Für den Erhalt der Forschungszulage sind verschiedene tatbestandliche Voraussetzungen vorgesehen, bei dessen Vorliegen ein Anspruch auf die Förderung besteht<sup>782</sup>. Die Förderung ist an einen Antrag gebunden (§ 5 I FZulG-E). Gem. § 1 I FZulG-E sind als Anspruchsberechtigte nur solche Unternehmen vorgesehen, die iSd. EStG bzw. KStG steuerpflichtig sind und Gewinneinkünfte gem. § 2 I 1 Nr. 1 bis Nr. 3 EStG erzielen. Somit werden Unternehmen unabhängig von der Rechtsform erfasst, wobei § 1 II FZulG-E für Mitunternehmerschaften klarstellt, dass ausschließlich diese anspruchsberechtigt sind und nicht die Gesellschafter als Steuerpflichtige selbst.<sup>783</sup> In sachlicher Hinsicht muss der Anspruchsberechtigte ein Forschungsvorhaben durchführen, welches den Anforderungen von § 2 FZulG-E entspricht. Gem. Abs. 1 muss das Forschungsprojekt entweder im Bereich der Grundlagenforschung, der industriellen Forschung oder der experimentellen Entwicklung angesiedelt sein und gem. Abs. 3 genau definierte Ziele und vorgegebene Abläufe vorweisen. Eine begriffliche Präzisierung erfahren diese Tatbestandsmerkmale in der Anlage zu § 2 I FZulG-E, in der sowohl der Begriff der Forschung als auch die drei erfassten Forschungsbereiche definiert werden. Diese entsprechen vollständig dem inhaltlichen Begriffsverständnis des Frascati-Handbuches, was ausweislich der Begründung zugleich ausdrücklicher Wille der Bundesregierung ist.<sup>784</sup> Überdies stellt § 2 II FZulG-E klar, dass Projekte, die ausschließlich der Marktreife von Produkten dienen oder in anderer Weise eine zu große Marktnähe aufweisen, nicht erfasst werden. In zeitlicher Hinsicht regelt § 8 I FZulG-E, dass eine Förderung nur für Forschungsvorhaben gilt, die nach dem Inkrafttreten des FZulG-E begonnen wurden, und § 8 II FZulG-E bestimmt, dass Arbeitslöhne für FuE-Mitarbeiter ebenfalls erst nach diesem Datum berücksichtigt werden können.

Für den Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen von § 2 FZulG-E und § 5 FZulG-E ist gem. § 6 FZulG-E die Erlangung einer Bescheinigung vorgesehen, die durch eine externe Stelle ausgegeben wird und für das Finanzamt bindend

---

<sup>782</sup> Siehe dazu explizit BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 16.

<sup>783</sup> Gem. §§ 2 IV Nr. 1 bis Nr. 3 FZulG-E kann ein Anspruchsberechtigter das förderfähige Forschungsprojekt sowohl alleine als auch in Kooperation mit anderen Unternehmen oder Einrichtungen der Forschungs- und Wissensverbreitung vornehmen.

<sup>784</sup> BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 17.

sein soll.<sup>785</sup> Weitere Details zur Ausgestaltung des Bescheinigungs- und Antragsverfahrens gem. § 6 II FZulG-E sollen entsprechend der Konzeption des Entwurfes im Wege einer Rechtsverordnung auf Basis des § 14 FZulG-E durch das BMBF und das BMF geregelt werden. Das FZulG-E ist als unbefristete Förderung ausgestaltet, unterliegt jedoch gem. § 16 FZulG-E einer Evaluierung.

## **2. Vereinbarkeit mit beihilfenrechtlichen Vorgaben**

Der Entwurf der steuerlichen FuE-Förderung in Form des FZulG-E durch die Bundesregierung wirft in beihilfenrechtlicher Hinsicht ebenfalls Fragen nach der Tatbestandlichkeit und ggf. vorliegenden Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt auf.

### **a. Einordnung als steuerliche Regelung iSd. Beihilfenrechts**

Im ersten Schritt ist zu fragen, ob das FZulG-E überhaupt als steuerliche Beihilfe oder vielmehr als Direktsubvention konzipiert ist. Dieser Unterscheidung kommt insbesondere mit Blick auf die Besonderheiten steuerlicher Beihilfen bei der Prüfung des Tatbestandes<sup>786</sup> und bei der Vereinbarkeit<sup>787</sup> entscheidende Bedeutung zu. Die Einstufung als steuerliche Regelung könnte dabei vorliegend wegen der eigenständigen Förderung der Forschungszulage und der gem. § 3 V FZulG-E grundsätzlich von der Besteuerung entkoppelten Bemessungsgrundlage zu verneinen sein. Von Relevanz ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass die Forschungszulage materiell-rechtlich keine Auswirkung auf den Steuertatbestand der ESt bzw. KSt hat, da die Förderung unabhängig von der regulären Ertragsbesteuerung ausgezahlt wird (vgl. § 9 Hs. 2 FZulG-E). Sowohl die Bemessungsgrundlage als auch die Steuerschuld bleiben unberührt und eine Verrechnung mit bestehenden Steuerschulden findet nicht statt.

Demgegenüber stehen jedoch mehrere grundlegende Faktoren, die für eine Klassifikation als steuerliche Regelung sprechen. Erstens weist der Regierungsentwurf das FZulG-E explizit als steuerliches Nebengesetz aus, wobei von einer

---

<sup>785</sup> Der Hintergrund dieser Regelung ist, dass die fachliche Frage, ob seitens des Unternehmens tatsächlich Forschung im Sinne der Forschungsbereiche betrieben wird, durch sachnahe Stellen und nicht durch die fachfremden Finanzämter beurteilt werden soll. Siehe dazu BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 22.

<sup>786</sup> Siehe dazu unter C. I. 2. a. cc.

<sup>787</sup> Siehe dazu unter D. II. 1. und D. II. 2.

Integration des FuE-Anreizes in das EStG bzw. KStG lediglich aus Gründen der vereinfachten Anwendbarkeit abgesehen wird.<sup>788</sup> Zweitens wird der genuin steuerrechtliche Bezug des Entwurfs über die Bezeichnung hinaus in rechtlicher Hinsicht doppelt offenbar. Auf materieller Ebene knüpft der Tatbestand der Forschungszulage die Anspruchsberechtigung an die Steuerpflichtigkeit des Unternehmens iSd. EStG bzw. KStG (§ 1 I FZulG-E) und berücksichtigt zudem nur solche FuE-Betriebsausgaben, die gem. § 38 EStG der Lohnsteuer unterfallen (§ 3 I FZulG-E). Auch im administrativen Kontext ist das FZulG-E vollständig steuerlich ausgestaltet. Zum einen wird das mit der Gewährung der Forschungszulage verbundene Verwaltungsverfahren gem. §§ 5 II, 9 FZulG-E von der Finanzverwaltung vorgenommen und zum anderen findet nicht nur die AO umfassend Anwendung (§§ 10, 12 S. 1, 13 FZulG-E), sondern gem. § 12 S. 2 FZulG-E ist im Streitfall zugleich der Rechtsweg zu den Finanzgerichten eröffnet. Drittens entspricht die Wirkung des FZulG-E der eines erhöhten Betriebsausgabenabzugs oder einer Steuergutschrift, da bei Auszahlung der Forschungszulage ebenfalls eine Berücksichtigung bestimmter FuE-Betriebsausgaben neben der regulären Abzugsfähigkeit und durch den Anknüpfungspunkt des § 3 I FZulG-E eine Berücksichtigung über den Faktor Eins hinaus erfolgt.<sup>789</sup> Dadurch liegen im Vergleich identische Anknüpfungspunkte und Förderungswirkungen vor, sodass die Forschungszulage auch diesbezüglich als Teil des steuerlichen Gesamtsystems anzusehen ist.

Die Konzeption außerhalb des steuerlichen Tatbestandes hat dabei auf die Förderungswirkung des FuE-Anreizes keine Auswirkung und deshalb bei der vorliegenden Einordnung keine entscheidende Bedeutung. Gleiches gilt im Ergebnis für die gem. § 9 Hs. 2 FZulG-E vorgesehene Finanzierung der Forschungszulage, deren Mittel aus den Einnahmen der ESt bzw. KSt generiert werden sollen. Eine Verrechnungsmöglichkeit mit bestehenden Steuerschulden hätte an dieser Stelle lediglich verfahrensrechtliche Folgen für den Begünstigten, wirkt sich jedoch fiskalisch für den Förderungsgeber nicht in relevanter Weise aus. Somit ist die aus Vereinfachungsgründen gewählte Konzeption des FZulG-E vorliegend auch

---

<sup>788</sup> Siehe dazu explizit BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 1, 12.

<sup>789</sup> Vergleiche dazu die Erläuterung zu Steueranreizen auf Ebene der Bemessungsgrundlage und der Steuerschuld unter B. III. 2. b.

diesbezüglich unterzugewichten. Diese grundsätzlich wirkungsbasierte Begriffsbestimmung entspricht der generellen Auslegung der europäischen Gerichte im Rahmen des Tatbestandes von Art. 107 I AEUV<sup>790</sup> und kann daher auch auf die thematisch vergleichbare Abgrenzung zwischen steuerlicher Regelung und Direktsubvention angewandt werden.<sup>791</sup> Hinzu kommt, dass die Erscheinungsformen einer steuerlichen Beihilfe regelmäßig als denkbar weit verstanden werden<sup>792</sup> und dementsprechend begrifflicher Spielraum anzunehmen ist.

Folglich ist die Forschungszulage des FZulG-E im Gesamtgepräge durch die Kombination ihrer fiskalischen Wirkungsweise und materiellen bzw. administrativen Ausgestaltung als eine steuerliche Regelung iSd. europäischen Beihilfenrechts einzustufen und entsprechend zu prüfen. Vor dem Hintergrund der dargestellten Wirkungen des FZulG-E erscheint es auch sachgerecht, dass die steuerlichen Besonderheiten bei der Prüfung des beihilfenrechtlichen Tatbestandes – insbesondere die Rechtfertigungsmöglichkeit aus systemimmanenten Gründen ist hierbei bedeutsam – auch auf die Forschungszulage Anwendung finden.

## **b. Beihilfenrechtlicher Tatbestand**

Die Prüfung der Merkmale des Art. 107 I AEUV beschränkt sich daher auch im vorliegenden Fall auf eine Auseinandersetzung mit der Dreischrittprüfung des Merkmals der Selektivität für Steuerbeihilfen, da die übrigen Merkmale ohne eingehende Prüfung zu bejahen sind.<sup>793</sup> Bei der Bestimmung des Referenzrahmens ergibt sich auch bei Einführung der Forschungszulage im Wege eines separaten steuerlichen Nebengesetzes das geltende Unternehmensteuerrecht mit der dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechenden Berücksichtigung der Betriebsausgaben als relevanter Vergleichsmaßstab. Das FZulG-E knüpft durch die Bezugnahme der Betriebsausgaben für FuE-Arbeitslöhne unmittelbar an den regulären ertragsteuerlichen Tatbestand an und weist durch die tatbestandlichen Verweise u.a. auf §§ 2 I 1 Nr. 1 bis Nr. 3 EStG und § 38 EStG weitere Bezüge

---

<sup>790</sup> Siehe dazu unter C. I. 2. a.

<sup>791</sup> Vergleiche dazu *Quigley*, European State Aid Law, S. 99 f., der steuerliche Beihilfen dahingehend einstuft, wenn sie durch das Steuersystem insgesamt gewährt werden.

<sup>792</sup> Zur Bandbreite der erfassten Konstellationen siehe bspw. *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 107 AEUV Rn. 33; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.12; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 141.

<sup>793</sup> Siehe dazu unter D. I.

dazu auf. Das FZulG-E stellt auf dieser Basis eine Ergänzung des bestehenden Systems aus EStG und KStG dar. Die Begründung einer eigenen Steuer erfolgt hingegen mangels Einführung einer separaten Belastung nicht, sodass eine Einstufung des FZulG-E als eigenständiger Referenzrahmen nicht angezeigt ist.

Die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Forschungszulage auf der Basis der Betriebsausgaben für FuE-Arbeitslöhne führt zudem im zweiten Prüfungsschritt zu einer Abweichung zugunsten bestimmter Unternehmen. Im Grundsatz finden diese Betriebsausgaben im Steuertatbestand einmal gewinnmindernd Berücksichtigung was durch § 11 S. 2 FZulG-E beibehalten wird. Zugleich wird allerdings durch die weitere und um den Faktor 1,2 erhöhte Berücksichtigung der Betriebsausgaben für FuE-Personal im Rahmen der Gewährung der Forschungszulage vom geltenden Unternehmensteuerrecht wie bei einem erhöhten Betriebsausgabenabzug oder einer Steuergutschrift abgewichen. Diese Abweichung stellt im Ergebnis eine Ungleichbehandlung zwischen forschenden und nicht forschenden Unternehmen dar. Da die anspruchsberechtigten und nicht anspruchsberechtigten Unternehmen zudem jeweils in gleicher Weise der Besteuerung durch das EStG bzw. KStG unterliegen, befinden sie sich in Bezug auf den Referenzrahmen auch in einer vergleichbaren Lage. Demnach liegen die unter D. I. 2. dargestellten Vorgaben des EuGH für die Annahme de-jure-Selektivität vor.

In der ausweislich des Entwurfs bestehenden Intention der Forschungs- und Entwicklungsförderung<sup>794</sup> ist in Bezug auf das Referenzsystem des Unternehmensteuerrechts in Deutschland überdies kein interner Grund zu sehen, der sich aus den dortigen Leitprinzipien herleiten lässt. Folglich kommt beim dritten Prüfungsschritt eine Rechtfertigung wegen der zugrundeliegenden FuE-Förderung auf Tatbestandsebene nicht in Betracht. Vielmehr ist dies bei der anschließenden Vereinbarkeitsprüfung als externer Grund zu beachten. Insgesamt ergibt sich aus der Prüfung eine Bejahung der Selektivität der Maßnahme und dadurch die Tatbestandlichkeit der Forschungszulage gem. Art. 107 I AEUV insgesamt.<sup>795</sup>

---

<sup>794</sup> BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 12.

<sup>795</sup> Die Ansicht der Bundesregierung, dass es sich um eine unterschiedslose Regelung handelt (BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 16) ist demnach zurückzuweisen. Der ursprüngliche Referentenentwurf ging an dieser Stelle hingegen zu Recht vom Vorliegen des Tatbestandes gem. Art. 107 I AEUV aus. Siehe dazu BMF, Referentenentwurf FZulG-E, S. 16.

### **c. Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt**

Die Vereinbarkeitsprüfung der tatbestandlichen Beihilfe ist auch vorliegend anhand der Regelungen der AGVO und des FuE-Unionsrahmens vorzunehmen.

#### **aa. AGVO**

Für eine Freistellung im Wege der AGVO muss zunächst dessen Anwendungsbereich eröffnet sein. Wegen der bereits dargelegten Zielsetzung der Förderung unternehmerischer FuE im Wege des FZulG-E liegt eine FuE-Beihilfe gem. Art. 1 lit. d AGVO vor und der Anwendungsbereich ist grundsätzlich eröffnet. Bei der Prüfung der Ausnahmen für die Eröffnung des Anwendungsbereiches ergibt sich hingegen ein gemischtes Bild. Mit Blick auf das im Entwurf ausgewiesene Volumen der FuE-Förderung iHv. 1,145 Milliarden Euro pro Jahr wird die gem. Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO vorgegebene Schwelle von 150 Millionen Euro überschritten. Folglich ist eine Freistellung durch die AGVO nur mit Hilfe einer mit der Einführung des FZulG-E verbundenen Evaluierung und positiven Entscheidung der Kommission möglich. Entsprechende Andeutungen finden sich im Normtext des FZulG-E bisher nicht. Wie allerdings bereits beim Entwurf zum KMU-Forschungsbonus herausgearbeitet wurde, ist die Evaluierung in den Entwurfstext selbst nicht zwingend zu integrieren, sondern entscheidend ist vielmehr die tatsächliche Durchführung entsprechend der unter D. II. 1. a. bb. (1). ermittelten Vorgaben.

Als problematisch erweist sich der Ausschlussstatbestand gem. Art. 1 Nr. 4 lit. a AGVO. Eine danach zwingend erforderliche Regelung, dass die Förderung im Fall nicht befolgter beihilfenrechtlicher Rückforderungsanordnungen nicht vorgenommen werden darf, fehlt im FZulG-E vollständig. Folglich ist bereits der Anwendungsbereich der AGVO im gegenwärtigen Entwurfsstadium nicht gegeben. Zu berücksichtigen ist, dass die Einfügung eines entsprechenden Absatzes allerdings keine substantielle Bedeutung für die Ausgestaltung des Entwurfes besitzt und sich demnach sowohl normkonzeptionell als auch förderungspolitisch unproblematisch einfügen lässt.

Daneben verbietet Art. 1 Nr. 5 AGVO, dass die Gewährung der Beihilfe an den Sitz oder die überwiegende Niederlassung des Begünstigten in dem fördernden Mitgliedstaat geknüpft wird (lit. a) oder generell ein Verstoß gegen Grundfreiheiten vorliegt. Ausweislich der Konzeption des FZulG-E wird die Förderung in

direkter Weise nicht an einen Herkunftsparameter geknüpft, sodass sowohl lit. a nicht erfüllt ist als auch insgesamt keine offene Diskriminierung<sup>796</sup> vorliegt.<sup>797</sup> Allerdings könnte der Förderungsmechanismus bezüglich der förderfähigen Kosten den Gewährleistungsbereich der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 AEUV<sup>798</sup> in Form einer versteckten Diskriminierung berühren. Diese ist grundsätzlich gegeben, wenn eine Regelung an eigentlich herkunftsneutrale Merkmale anknüpft, die allerdings in ihrer Gesamtwirkung dazu führen, dass natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten im Vergleich zu Inländern faktisch schlechter behandelt werden und ihre Wirkung demnach einer offenen Diskriminierung entspricht.<sup>799</sup> Bezogen auf FuE-Anreize bedeutet dies, dass die Förderung im Ergebnis nicht dergestalt konzipiert sein darf, dass in anderen Mitgliedstaaten getätigte FuE-Aktivitäten im Vergleich zu im Inland durchgeführten Forschungsaktivitäten gar nicht oder wesentlich geringer gefördert werden. Vorliegend werden im FZulG-E die förderfähigen Kosten nicht nur auf FuE-Arbeitslöhne begrenzt, sondern diese haben zugleich dem Lohnsteuerabzug gem. § 38 EStG zu unterfallen. Dies ist gem. § 38 I 1 Nr. 1 EStG nur dann der Fall, wenn der den Arbeitslohn zahlende Arbeitgeber in Deutschland seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat.<sup>800</sup> Unter Zugrundelegung einer typisierten Betrachtung<sup>801</sup> und der Frage, ob durch das FZulG-E ein spezieller Bezug zu

---

<sup>796</sup> Zur unmittelbaren Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit bzw. den Sitz im steuerlichen Kontext siehe bspw. *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 102; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.125 ff.

<sup>797</sup> Für Details zur Relevanz der alleinigen Anknüpfung an die Steuerpflicht im Zusammenhang mit diesem Prüfungspunkt siehe unter D. II. 1. a. aa. (3).

<sup>798</sup> Zur Niederlassungsfreiheit im Kontext von FuE-Steueranreizen siehe *Englisch*, ISR 2017, 364 (365); *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 128 ff.; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 49 AEUV Rn. 50 ff.

<sup>799</sup> Siehe dazu insgesamt *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 102; *Müller-Graf*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 49 AEUV Rn. 48 ff.; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.154; *Schlag*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 37 ff.

<sup>800</sup> Siehe zu den einzelnen Merkmalen im Detail *Eisgruber*, in: Kirchhof, EStG, § 38 Rn. 7; *Pflüger*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 38 EStG NL Oktober 2018, Rn. 27 f.; *Thürmer*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 38 EStG NL Januar 2018, Rn. 70 ff.

<sup>801</sup> Zum methodischen Ansatz der Typisierung bei der Prüfung der versteckten Diskriminierung siehe *Epiney*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 18 AEUV Rn. 13; mit entsprechendem Beispiel *Behrens*, EuR 1992, 145 (154).

Deutschland hergestellt wird, welcher von inländischen forschenden Unternehmen leichter eingehalten werden kann als von ausländischen forschenden Unternehmen, führt die dargestellte Konstruktion dazu, dass sich die Förderung vorrangig auf in Deutschland ansässige Unternehmen und damit inländische Forschungsprojekte bezieht.<sup>802</sup> FuE-Arbeitslöhne von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen unterfallen grundsätzlich nicht § 38 EStG und werden somit durch das FZulG-E schlechter gestellt. Durch den Zuschuss der förderfähigen Kosten ist demnach in der Förderung durch das FZulG-E eine versteckte Diskriminierung zu sehen.

Auch die Erfassung der Auftragsforschung durch das FZulG-E ist in diesem Zusammenhang zu beachten. Diese erfasst lediglich die Förderung des Auftragnehmers, welcher die Forschungszulage ebenfalls nur erhalten kann, wenn er die Voraussetzungen gem. § 38 I 1 Nr. 1 EStG erfüllt. Folglich werden Auftragnehmer in anderen Mitgliedstaaten faktisch von der Förderung ausgeschlossen, da sie in aller Regel mangels deutschen Sitzes oder deutscher Betriebsstätte keine förderfähigen FuE-Arbeitslöhne vorweisen. Die dieser Wirkungsweise immanente versteckte Diskriminierung führt schließlich dazu, dass vorliegend zugleich eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit gem. Art. 56 AEUV<sup>803</sup> anzunehmen ist.

Vor dem Hintergrund dieses Befundes ist zu fragen, ob sich die versteckte Diskriminierung des FZulG-E im Rahmen der Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsprüfung<sup>804</sup> als binnenmarktkonform erweisen kann. Der EuGH legt für die Vergleichbarkeit regelmäßig den jeweiligen Zweck des Gesetzes zugrunde<sup>805</sup>,

---

<sup>802</sup> Siehe *Haase/Bolik/Nonnenmacher*, DB 2019, 1584 (1588); *Meyering/Hintzen/Reiter*, DB 2019, 1577 (1580).

<sup>803</sup> Zur Dienstleistungsfreiheit im Kontext von FuE-Steueranreizen siehe *Englisch*, ISR 2017, 364 (365); *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 128 ff.; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 56 AEUV Rn. 35 ff.

<sup>804</sup> Siehe zur Kritik an der vom EuGH praktizierten Rechtsprechungslinie zur Vergleichbarkeit u.a. *Englisch*, Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit, in: Lang, DStJG 41 (2018), 273 (294 ff.); *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 3 Rn. 128.

<sup>805</sup> Siehe dazu *Englisch*, Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit, in: Lang, DStJG 41 (2018), 273 (286 ff.); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 86, 89 u.a. mit ausdrücklichem Verweis auf EuGH v. 15.07.2004, Rs. C-315/02, Lenz, ECLI:EU:C:2004:446 Rn. 29 ff.; v. 27.11.2008, Rs. C-418/07, Société Papillon, ECLI:EU:



welcher zugleich Grundlage der Rechtfertigungsprüfung ist. Mit Blick auf die vorliegend intendierte Forschungsförderung<sup>806</sup> ist grundsätzlich von einer Vergleichbarkeit zwischen in- und ausländisch forschenden Unternehmen auszugehen.<sup>807</sup> Im Rahmen der Rechtfertigung erkennt der EuGH in ständiger Rechtsprechung für steuerliche Regelungen<sup>808</sup> die Einhaltung des Territorialitätsprinzips zur Aufrechterhaltung nationaler Besteuerungsbefugnisse, die Verhinderung einer mehrfachen Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen im internationalen Kontext, Kohärenzerwägungen zum Nachteilsausgleich<sup>809</sup> und die Wahrung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle als ungeschriebene Rechtfertigungsgründe an.<sup>810</sup> Demgegenüber werden u.a. drohende Steuerausfälle, allgemeine Fiskalerwägungen oder die Stärkung des nationalen Steuerstandorts als Rechtfertigungsansätze nicht akzeptiert.<sup>811</sup> Bezogen auf mit staatlicher Förderung von FuE verbundenen Diskriminierungen hat der EuGH bisher explizit eine sehr restriktive Rechtsprechungslinie angewendet und hierbei insbesondere Argumente der nationalen Standortpolitik nicht gelten lassen.<sup>812</sup> Folglich gilt dies im Grundsatz in gleichem Maße für die Förderung durch das FZulG-E, bei dem die Begrenzung

---

C:2008:659 Rn. 27 ff.; v. 22.02.2018, Rs. C-398/16 u.a., X BV, ECLI:EU:C:2018:110 Rn. 33 ff.

<sup>806</sup> Siehe BT-Drucksache 19/10940 v. 17.06.2019, S. 1, 12.

<sup>807</sup> Siehe dazu die im FuE-Kontext ergangenen Urteile EuGH v. 08.07.1999, Rs. C-254/97, *Société Baxter*, ECLU:EU:C:1999:368; v. 10.03.2005, Rs. C-39/04, *Laboratoires Fournier*, ECLI:EU:C:2005:161, in denen die Vergleichbarkeit nicht angesprochen wurde.

<sup>808</sup> Die obige Einordnung iSd. Beihilfenrechts unter E. II. 2. a. ist auf die grundfreiheitliche Prüfung übertragbar.

<sup>809</sup> Hierbei wird laut *Kokott*, *Steuerrecht der EU*, § 5 Rn. 123 insbesondere auf Symmetriegedanken in Form des Zusammenhängens von positiven und negativen mitgliedstaatlichen Besteuerungsrechten abgestellt. Generell siehe *Weber*, *ec Tax Review* 2015, 43 (53 ff.).

<sup>810</sup> Siehe dazu exemplarisch mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des EuGH *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, Rn. 7.223 ff.; *Kokott*, *Steuerrecht der EU*, § 5 Rn. 1 ff.

<sup>811</sup> Siehe dazu exemplarisch mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des EuGH *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, Rn. 7.208 ff.; *Kokott*, *Steuerrecht der EU*, § 3 Rn. 105 ff.

<sup>812</sup> Siehe dazu *Englisch*, *ISR* 2017, 364 (365 f.) mit Verweis auf EuGH v. 08.07.1999, Rs. C-254/97, *Société Baxter*, ECLU:EU:C:1999:368 Rn. 19; v. 10.03.2005, Rs. C-39/04, *Laboratoires Fournier*, ECLI:EU:C:2005:161 Rn. 23; v. 13.03.2008, Rs. C-248/06, *Kommission/Spanien*, ECLI:EU:C:2008:161 Rn. 33; v. 16.06.2011, Rs. C-10/10, *Kommission/Österreich*, ECLI:EU:C:2011:399 Rn. 37. Darüber hinaus siehe dazu *Bal/Offermanns*, *European Taxation* 2012, 167 (169); *Traversa*, *World Tax Journal* 2014, 315 (323 ff.).

der Förderung als zu einem gewissen Teil durch standortpolitische Gesichtspunkte motiviert angesehen werden kann.<sup>813</sup>

In der Diskussion befinden sich über diesen untauglichen Rechtfertigungsansatz hinaus verschiedene Gestaltungsoptionen für standortpolitische Begrenzungen der steuerlichen FuE-Förderung, in denen eine Binnenmarktkonformität ggf. als möglich erachtet wird.<sup>814</sup> Einschlägig könnte im vorliegenden Kontext eine an die FuE-Arbeitsentgelte anknüpfende Reduktion der arbeitgeberseitig zu tragenden Sozialversicherungsabgaben für FuE-Personal sein.<sup>815</sup> Dieser wird aus Gründen der Wahrung der steuerlichen Kohärenz als auf inländische Konstellationen beschränkbar angesehen.<sup>816</sup> Vollständig übertragbar auf das FZulG-E ist dieser Ansatz allerdings nicht. Auch wenn der Anknüpfungspunkt der Forschungszulage bei den FuE-Arbeitslöhnen liegt, ist als entscheidender Unterschied zu berücksichtigen, dass hierbei lediglich ein lohnsteuerlicher Ansatz gegeben ist<sup>817</sup>. Bei diesem reduziert sich nur der Arbeitgeber- und nicht der Arbeitnehmeranteil, sodass der erforderliche unmittelbare Symmetriezusammenhang für das Vorliegen einer Kohärenz<sup>818</sup> nicht gegeben ist. Folglich ist insgesamt von einer allgemein tauglichen und durch die EuGH-Rechtsprechung gedeckten Rechtfertigungsmöglichkeit nicht auszugehen. Allerdings ist die Rechtsansicht der Kommission in dieser Frage zugleich nicht mit Sicherheit vorherzusagen, sodass die

---

<sup>813</sup> Siehe dazu insbesondere zur Auftragsforschung explizit *Haase/Bolik/Nonnenmacher*, DB 2019, 1584 (1588); *Mohaupt*, NWB 2019, 1809 (1812). Den Umstand generell andeutend *Meyering/Hintzen/Reiter*, DB 2019, 1577 (1580).

<sup>814</sup> Vergleiche dazu *Englisch*, ISR 2017, 364 (365 ff.); *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, S. 128 ff.; *Traversa*, World Tax Journal 2014, 315 (326 ff.). Insbesondere *Englisch* weist in diesem Kontext darauf hin, dass für die entsprechenden Konstellationen bisher keine Urteile vorliegen und die Übertragbarkeit als nicht besonders wahrscheinlich bzw. nicht sicher prognostizierbar einzustufen ist.

<sup>815</sup> Zur generellen Konzeption dieser Förderungsmöglichkeit siehe *Englisch*, ISR 2017, 364 (366).

<sup>816</sup> Siehe dazu im Detail *Englisch*, ISR 2017, 364 (366 f.) unter grundlegendem Verweis auf EuGH v. 08.09.2005, Rs. C-512/03, Blanckaert, ECLI:EU:C:2005:516 Rn. 49.

<sup>817</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Englisch*, ISR 2017, 364 (367).

<sup>818</sup> Im Allgemeinen siehe dazu *Englisch*, Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit, in: Lang, DStJG 41 (2018), 273 (312 ff.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.279 ff.; *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 5 Rn. 82 ff.

grundsätzliche Möglichkeit der Annahme einer Rechtfertigung in einem beihilfenrechtlichen Verfahren besteht.<sup>819</sup> Ohne konzeptionelle Veränderung der Förderungsvoraussetzungen ist beim FZulG-E vorliegend mit Blick auf die Kohärenzvoraussetzungen richtigerweise jedoch keine grundfreiheitskonforme Gestaltung anzunehmen.<sup>820</sup> Ein Ausschluss des Anwendungsbereiches der AGVO liegt daher ebenfalls gem. Art. 1 Nr. 5 AGVO vor.

Weitergehend ist zu untersuchen, ob die Konzeption des Entwurfes darüber hinaus den materiellen Vorgaben der AGVO genügt. Im Rahmen der allgemeinen Freistellungsvoraussetzungen sind gem. Art. 6 Nr. 4 AGVO ein Ermessensausschluss für die Steuerbehörden und eine Beschränkung der Förderfähigkeit von Forschungsvorhaben/-aufwendungen nach Einführung der Beihilfe zu beachten. Bezüglich des ersten Erfordernisses ergibt sich aus der Konzeption des FZulG-E, dass bei Vorliegen aller tatbestandlichen Voraussetzungen die Gewährung der Forschungszulage nicht im Ermessen der Finanzbehörden steht. Folglich wird der Anspruch auf die Förderung aufgrund objektiver Kriterien gewährt und Art. 6 Nr. 4 lit. a AGVO ist erfüllt. Mit Blick auf das Neuartigkeitserfordernis gem. Art. 6 Nr. 4 lit. b AGVO genügen die Vorgaben des Entwurfstextes ebenfalls den Anforderungen. Die umfassende zeitliche Begrenzung der Förderung auf den Zeitraum nach Inkrafttreten des FZulG-E, die sich gem. §§ 8 I und II FZulG-E sowohl auf das Forschungsprojekt selbst als auch auf die förderfähigen Kosten bezieht, setzt die umfassende Regelung der AGVO vollständig um. Im Ergebnis sind damit die allgemeinen Freistellungsvoraussetzungen erfüllt.

Bei der Beurteilung der spezifischen Freistellungsvoraussetzungen ist eine Überprüfung anhand Art. 4 lit. i, 25 ff. AGVO vorzunehmen. Wegen der gem. § 2 I FZulG-E zulässigen Förderung jeder der drei anerkannten Forschungsbereiche ergibt sich gem. Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO als zulässiges Gesamtvolumen der Förderung durch die Beihilfe pro Unternehmen und Forschungsprojekt 15 Millionen Euro als relevanter Wert. Allerdings weist der Entwurf des FZulG-E keine Obergrenze für die Gesamtförderung in Form der Forschungszulage auf. Die §§ 3 V, 4

---

<sup>819</sup> Ein Anhaltspunkt für eine positive Sichtweise könnte in der Mitteilung der Kommission an den Rat, das europäische Parlament und den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Wege zu einer wirksameren steuerlichen Förderung von FuE v. 22.11.2006, KOM(2006) 728 endgültig, S. 7 zu sehen sein.

<sup>820</sup> So im Ergebnis auch *Birkholz/Hagemann*, Ubg 2019, 377 (384).

S. 1 FZulG-E begrenzen jedoch die jährliche Förderungshöhe bereits pro Unternehmen auf 500.000 Euro, sodass der Schwellenwert der AGVO überhaupt erst nach 30 Jahren überschritten werden kann. Somit ist festzuhalten, dass im gegenwärtigen Entwurfsstadium der Schwellenwert zumindest faktisch eingehalten wird und eine entsprechende Aufnahme einer Obergrenze um eine formale Befolgung der AGVO willen ohne spürbare Beschränkung des Förderungsumfangs möglich ist. Darüber hinaus werden die weiteren Voraussetzungen des Art. 25 AGVO vollständig eingehalten. Zunächst stimmen die förderfähigen Forschungsbereiche gem. § 2 I iVm. Anlage zu § 2 I FZulG-E sowohl numerisch, begrifflich als auch bezüglich der an das Frascati-Handbuch angelehnten Auslegung mit Art. 25 Nr. 2 AGVO überein. Darüber hinaus wählen die §§ 3 I bis IV FZulG-E mit den Betriebsausgaben für FuE-Personal eine von Art. 25 Nr. 3 lit. a AGVO erfasste Kategorie der förderfähigen Kosten. Bei den Beihilfenhöchstintensitäten ist ebenfalls auf die Förderung von experimenteller Entwicklung abzustellen, sodass sich gem. Art. 25 Nr. 5 lit. c AGVO ein Wert von 25% ergibt. Eine Erhöhung des Wertes gem. Art. 25 Nr. 6 AGVO kommt mangels Einschlägigkeit nicht in Betracht. Allerdings wahrt vorliegend die gem. § 4 S. 1 FZulG-E auf 25% begrenzte Berücksichtigung der Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Höhe der Forschungszulage bereits den zulässigen Wert, sodass die vorgesehene Multiplikation des FuE-Arbeitslohns mit dem Faktor 1,2 (§ 3 III FZulG-E) unschädlich ist. Eine Befolgung der Beihilfenhöchstintensitäten ist somit gegeben. Insgesamt werden die spezifischen Freistellungsvoraussetzungen demnach mangels einer Obergrenze für die Gesamtförderung nicht vollständig berücksichtigt.

## **bb. FuE-Unionsrahmen**

Die für eine Ausnahme gem. Art. 107 III lit. c AEUV erforderliche Übereinstimmung mit dem FuE-Unionsrahmen setzt im Ausgangspunkt dessen Anwendbarkeit voraus. Dabei statuieren die Rz. 8, 12 lit. a FuE-Unionsrahmen die erforderlichen förderfähigen Forschungsbereiche, die identisch mit denen aus Art. 25 Nr. 2 AGVO sind und vorliegend durch § 2 I iVm. Anhang zu § 2 I FZulG-E ebenfalls eingehalten werden. Mangels einschlägiger Ausnahmen ist der Anwendungsbereich des FuE-Unionsrahmens vorliegend gegeben.

Bezüglich der Einhaltung der sieben Vereinbarkeitskriterien des FuE-Unionsrahmens kann für die Merkmale des Beitrags zu einem genau definierten Ziel von gemeinsamem Interesse (Abschnitt 4.1.), der Erforderlichkeit (Abschnitt 4.2.)

und der Geeignetheit (Abschnitt 4.3.) auf die Ausführungen zum KMU-Forschungsbonus unter E. I. 2. b. bb. verwiesen und festgehalten werden, dass aufgrund der gegenwärtigen Bedingungen am Forschungsstandort Deutschland eine Darlegung der geforderten wirtschaftlichen Zusammenhänge im Wege der Notifikation möglich ist. Abhängig von den konkreten Regelungen des jeweiligen FuE-Steueranreizes sind nachfolgend die Anreizwirkung (Abschnitt 4.4.) und die Angemessenheit (Abschnitt 4.5.) zu prüfen. Bezüglich der Anforderungen an die Anreizwirkung gem. Rz. 62 ff. FuE-Unionsrahmen ergibt ein Abgleich mit dem FZulG-E, dass eine Übereinstimmung gegeben ist. Zum einen ermöglicht das gem. § 5 FZulG-E vorgesehene Antragserfordernis eine volumenbasierte Ausgestaltung der Forschungszulage und zum anderen wahrt § 8 FZulG-E ebenfalls, die im Vergleich zur AGVO sogar geringer ausfallenden Anforderungen, an die Neuartigkeit des Forschungsprojekts. Der Abschnitt 4.4. wird damit ausreichend berücksichtigt. Ein identisches Ergebnis kann wegen des Gleichlaufs zwischen der AGVO und dem FuE-Unionsrahmen für die Angemessenheit in Abschnitt 4.5. festgehalten werden. Rz. 75 FuE-Unionsrahmen lässt eine Förderung von Grundlagenforschung, industrieller Forschung und experimenteller Entwicklung zu, welche vorliegend von § 2 I iVm. Anhang zu § 2 I FZulG-E erfasst werden. Überdies werden von Rz. 76 iVm. Anhang II FuE-Unionsrahmen identische Werte für die Beihilfenhöchstintensität wie in Art. 25 Nr. 5, 6 AGVO vorgegeben, sodass auch hier eine Übereinstimmung gegeben ist. Der Katalog der förderfähigen Kosten in Rz. 75 iVm. Anhang I FuE-Unionsrahmen erfasst ebenfalls Personalkosten für FuE, sodass §§ 3 I bis IV FZulG-E mit dem FuE-Unionsrahmen konform ist.

Mit Blick auf die genuin beihilfenrechtlichen Vorgaben stimmt das FZulG-E mit dem FuE-Unionsrahmen demnach überein. Allerdings ist wegen des grundfreiheitlichen Befundes (E. II. 2. c. aa.) beim Vereinbarkeitskriterium der Vermeidung übermäßiger negativer Auswirkungen (Abschnitt 4.6.) gem. Rz. 104 FuE-Unionsrahmen eine positive Entscheidung der Kommission nicht als sicher einzustufen. Vielmehr ist von einem grundfreiheitlichen Verstoß und einem Überwiegen der negativen Effekte auszugehen. Folglich liegen die Vereinbarkeitskriterien des FuE-Unionsrahmen insgesamt im gegenwärtigen Entwurfsstadium nicht vor. Im Falle einer grundfreiheitlich nicht-diskriminierenden Ausgestaltung des FZulG-E wäre bei entsprechender Notifikation eine Ausnahme gem. Art. 107

III lit. c AEUV wegen der im Übrigen vorhandenen Beihilfenkonformität allerdings ohne Weiteres möglich.

#### **d. Fazit**

Im Ergebnis bleibt daher festzuhalten, dass es sich bei der Einführung einer Forschungszulage in Deutschland durch das FZulG-E um eine steuerliche Regelung iSd. Beihilfenrechts und tatbestandliche Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV handelt. Abweichend vom im Regierungsentwurf zum Ausdruck gebrachten Rechtsverständnis der Bundesregierung ist die Regelung daher mit den entsprechenden europarechtlichen Auswirkungen und Anforderungen zu behandeln. In Anbetracht der nicht ausreichenden Berücksichtigung der Vorgaben der AGVO im derzeitigen Entwurfsstadium ist dabei eine Freistellung der Regelung nicht möglich und deshalb eine vorherige Notifikation der Beihilfe bei der Kommission gem. Art. 108 III AEUV erforderlich.<sup>821</sup> Dies könnte nur verhindert werden, indem bezüglich der Ausnahmen des Anwendungsbereiches der AGVO und des Schwellenwertes gem. Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO eine Modifikation des bisherigen Normtextes des FZulG-E vorgenommen wird.

Zudem ergab die vorangegangene Untersuchung, dass der gegenwärtige Entwurf mit den beihilfenspezifischen Vorgaben des FuE-Unionsrahmens vereinbar ist und demnach eine positive Ausnahmeentscheidung der Kommission gem. Art. 107 III lit. c AEUV grundsätzlich möglich ist. Lediglich die faktisch diskriminierend wirkenden Förderungsvoraussetzungen im Bereich der erfassten FuE-Arbeitslöhne bzw. der Auftragsforschung und eine nicht ausreichend gesicherte Rechtfertigungsmöglichkeit führen im Ergebnis zu einer Unvereinbarkeit mit dem FuE-Unionsrahmen. Eine mit Sicherheit positiv ausfallende Entscheidung der Kommission wäre jedoch durch eine nichtdiskriminierende Ausgestaltung zu vermeiden. Dennoch besteht grundsätzlich die Möglichkeit, dass im Falle der Notifikation eines unveränderten Entwurfes die Kommission eine Rechtfertigung doch als gegeben ansieht und im beihilfenrechtlichen Verfahren eine vollständige Übereinstimmung mit dem FuE-Unionsrahmen feststellt.

---

<sup>821</sup> Im Gegensatz dazu ist der ursprüngliche Referentenentwurf in Übereinstimmung mit sämtlichen Vorgaben der AGVO ausgestaltet. Siehe dazu BMF, Referentenentwurf FZulG-E, S. 7, 16.

### III. Zusammenfassung

Die beihilfenrechtliche Prüfung der vorliegenden Gesetzentwürfe vor dem Hintergrund der FuE-bezogenen Vorschriften der AGVO und des FuE-Unionsrahmens ergab unterschiedliche Ergebnisse.

Der von Bündnis 90/Die Grünen bereits zweimal in den Bundestag eingebrachte Entwurf eines KMU-Forschungsbonus ist als tatbestandliche FuE-Steuerbeihilfe einzustufen, vermag jedoch den Anforderungen der AGVO und des FuE-Unionsrahmens im gegenwärtigen Entwurfsstadium jeweils nicht zu genügen. In beiden Fällen führt die fehlende Begrenzung der Förderung auf zukünftige Forschungsprojekte und die zu umfangreiche Liste der förderfähigen Kosten zu einer Unvereinbarkeit. Eine Freistellung oder Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gem. Art. 107 III AEUV ist folglich ohne entsprechende Veränderungen am Entwurfstext nicht möglich bzw. nicht als wahrscheinlich einzustufen.

Der Entwurf der Bundesregierung für eine Forschungszulage stellt ebenfalls eine steuerliche Regelung iSd. Beihilfenrechts und tatbestandliche FuE-Beihilfe dar. Eine Freistellung im Wege der AGVO ist im derzeitigen Entwurfsstadium nicht möglich und folglich eine Notifikation gem. Art. 108 III AEUV erforderlich. Dabei ist aufgrund des fehlenden Ausschlusses der Förderung bei Nichtbefolgung vorheriger beihilfenrechtlicher Rückforderungsbeschlüsse und eines anzunehmenden grundfreiheitlichen Verstoßes durch die Förderungsvoraussetzungen bereits der Anwendungsbereich nicht eröffnet. Die Freistellungsvoraussetzungen sind im Übrigen wegen des Fehlens einer Obergrenze für die Einhaltung des Schwellenwertes aus Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO ebenfalls nicht vollständig eingehalten. Darüber hinaus ist der gegenwärtige Entwurf wegen eines anzunehmenden Grundfreiheitsverstoßes im Ergebnis nicht mit dem FuE-Unionsrahmen vereinbar. Dabei stimmen die Regelungen des FZulG-E allerdings mit den beihilfenspezifischen Anforderungen des FuE-Unionsrahmens gänzlich überein und könnten daher im Rahmen des beihilfenrechtlichen Verfahrens von der Kommission gem. Art. 107 III lit. c AEUV als binnenmarktkonform genehmigt werden, sofern die Konzeption der Forschungszulage mit Blick auf die grundfreiheitlichen Vorgaben angepasst wird. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Kommission die Grundfreiheitsbeeinträchtigung durch das FZulG-E in einem beihilfenrechtlichen Verfahren dennoch als gerechtfertigt ansehen könnte, sodass in

diesem Fall auch ohne Modifikationen zunächst eine positive Genehmigungsent-  
scheidung möglich ist.





## **F. Beihilfenrechtliche Vereinbarkeit steuerlicher Anreize für Forschung und Entwicklung in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten**

Die zuvor unter B. V. 2. vorgenommene Übersicht über die Forschungsförderungsregime in anderen Mitgliedstaaten der EU offenbarte, dass die steuerliche FuE-Förderung in vielen Ländern zur gängigen und langjährigen Praxis gehört. Neben der Anwendung der herausgearbeiteten beihilfenrechtlichen Anforderungen für FuE-Steuerbeihilfen auf Gesetzentwürfe im deutschen Kontext werden nachfolgend auch bestehende Regelungen in europäischen Mitgliedstaaten auf ihre Konformität überprüft. Vorliegend erfolgt diese Untersuchung für Österreich und Belgien, wobei jeweils zunächst die Regelung in den wesentlichen Grundzügen dargestellt und daraufhin die beihilfenrechtliche Prüfung vorgenommen wird.

### **I. Österreich**

Die gegenwärtige Forschungsförderung in Österreich weist ein Nebeneinander von direkter und indirekter Förderung auf.<sup>822</sup> Während die indirekte steuerliche Förderung in der Vergangenheit zahlreiche verschiedene Instrumente bereit gehalten hat, beschränkt sie sich gegenwärtig auf eine in § 108c EStG-Ö normierte Forschungsprämie (Input-Förderung<sup>823</sup>), eine Steuersatzermäßigung für Einkünfte aus Patentrechtsverwertungen gem. § 38 EStG-Ö (Output-Förderung) und einen besonderen Zuzugsfreibetrag für Wissenschaftler und Forscher gem. § 103 Ia EStG-Ö. Entsprechend des Untersuchungsgegenstandes der Arbeit beschränkt sich die weitere Untersuchung auf die Forschungsprämie. Eingeführt wurde diese im Jahr 2002 im Rahmen einer breit angelegten Konjunkturförderung<sup>824</sup> und gilt seit dem, unter stetiger Modifikation der Höhe der Prämie, im Grundsatz unverändert. Heute weist sie einen Wert von 14% auf.

---

<sup>822</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Atzmüller/Mayr*, IStR 2017, 143 (143 ff.); *Mitterlehner/Mitterlehner*, Österreich, in: IFA R&D-Studie 2015, S. 125 ff., 133 f.

<sup>823</sup> Ebenfalls diesem Bereich zuzuordnende Forschungsfreibeträge wurden auch mit Blick auf Anwendungsprobleme zum Ende des Jahres 2010 aufgehoben. Siehe dazu *Atzmüller/Mayr*, IStR 2017, 143 (144).

<sup>824</sup> Eingeführt durch Art. 1 Konjunkturbelegungsgesetz 2002 v. 26.04.2002, BGBl. I Österreich Nr. 68/2002.

## 1. Regelungsstruktur

Die Rechtsgrundlagen der österreichischen Forschungsprämie finden sich in § 108c EStG-Ö und der auf der Basis von §§ 108c II Nr. 1 S. 2 und VIII Nr. 7 EStG-Ö erlassenen Forschungsprämienverordnung<sup>825</sup> (FP-VO), die verschiedene Passagen des Gesetzestextes mit näheren Regelungen unterlegt. Gem. § 24 VI 1 KStG-Ö gelten die Bestimmungen ebenfalls für die Anwendung innerhalb des KStG-Ö. Im Grundsatz sieht § 108c I 1 EStG-Ö eine 14%ige Forschungsprämie für interne („eigenbetriebliche Forschung“) und externe („Auftragsforschung“), vom Gesetz katalogartig festgelegte Forschungsaufwendungen vor. Normtechnisch wirkt sich die Forschungsprämie nicht direkt auf den Steuertatbestand aus, sondern orientiert sich lediglich an der Rechengröße der forschungsbedingten Betriebsausgaben innerhalb der Bemessungsgrundlage und kann zudem gem. §§ 108c IV, V EStG-Ö im Rahmen der regulären Unternehmensbesteuerung mit bestehenden Steuerschulden verrechnet werden.<sup>826</sup>

Die Möglichkeit die Prämie in Anspruch zu nehmen steht sowohl natürlichen Personen als auch Gesellschaften, die als Mitunternehmerschaften zu klassifizieren sind, und Körperschaften offen und ist an einen Antrag geknüpft. Welche Forschungsformen grundsätzlich der Förderung unterfallen können, wird durch § 108c II EStG-Ö normiert. Unter Nr. 1 wird die Möglichkeit für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung vorgesehen, sofern dabei unter Gebrauchmachung wissenschaftlicher Methoden in einem österreichischen Betrieb bzw. einer österreichischen Betriebsstätte eine Wissensvermehrung oder neuartige Verwendung des bestehenden Wissensstandes erfolgt. Gem. § 1 I iVm. Anhang I A. Nr. 2 bis Nr. 4 FP-VO werden dabei unter eigenbetrieblicher Forschung und experimenteller Entwicklung eng an das Frascati-Handbuch angelehnte Begriffe<sup>827</sup> der Grundlagenforschung, industriellen Forschung und experimentellen Entwicklung verstanden. Die explizite Festlegung der förderfähigen

---

<sup>825</sup> Siehe 515. Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben), zur Forschungsbestätigung sowie über die Erstellung von Gutachten durch die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH (Forschungsprämienverordnung), BGBl. II Österreich Nr. 515/2012.

<sup>826</sup> Siehe dazu *Atzmüller/Mayr*, IStR 2017, 143 (144).

<sup>827</sup> Zur begrifflichen Anlehnung an das Frascati-Handbuch siehe explizit Anhang I, A. Allgemeine Begriffsbestimmungen a. E. S. 4 FP-VO.

Kosten erfolgt durch §§ 1 I und II FP-VO, wonach Lohnkosten für FuE-Mitarbeiter inklusive Sozialversicherungsbeiträgen, Investitionsausgaben für Gegenstände und Immobilien, Finanzierungsaufwendungen und Gemeinkosten berücksichtigt werden, die nach dem 31.12.2001 (vgl. § 108c VI EStG-Ö) angefallen sind.<sup>828</sup> Überdies sind bei den entsprechenden Ausgaben jeweils ein unmittelbarer Forschungsbezug und eine nachhaltige Verwendung für FuE erforderlich. Explizit ausgeschlossen wird durch § 1 III FP-VO die Geltendmachung der Ausgaben für Auftragsforschung im Rahmen der internen Forschungsaktivitäten gem. § 108c II Nr. 1 EStG-Ö. Hierfür sind stattdessen die abweichenden Vorgaben gem. § 108c II Nr. 2 EStG-Ö vorgesehen, welche die Förderfähigkeit von Auftragsforschung eigenständig regeln.<sup>829</sup> Dabei gelten insgesamt eingeschränkte Voraussetzungen, zu denen eine Limitierung auf inländische Betriebe und Betriebsstätten als Auftraggeber, auf Auftragnehmer innerhalb der EU oder des EWR, ein Ausschluss von zu engen gesellschaftsrechtlichen Verbindungen zwischen Auftraggeber- und Auftragnehmer, eine Deckelung auf 1 Millionen Euro Förderung pro Wirtschaftsjahr und Mitteilungspflichten des Auftraggebers gegenüber dem Auftragnehmer zählen. Bei interner Forschungstätigkeit sind als weitere zentrale tatbestandliche Voraussetzung die §§ 108c VII f. EStG-Ö zu beachten, die die Vorlage eines Gutachtens vorsehen. Dieses besitzt die Funktion in Fällen von eigenbetrieblicher Forschung und experimenteller Entwicklung die Einhaltung der Voraussetzungen des § 108c II Nr. 1 EStG-Ö zu bescheinigen. Die verfahrensrechtlichen, technischen und rechtlichen Details der Erstellung dieses Gutachtens werden in § 108c VIII EStG-Ö und §§ 3 ff. FP-VO umfassend geregelt, wobei die Begutachtung sowohl durch die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH als auch – in diesem Fall gelten erhöhte Anforderungen gem. § 7 FP-VO – externe Gutachter erfolgen kann. Insgesamt besteht, sofern die tatbestandlichen Voraussetzungen in Form des Antrags, der jeweiligen Anforderungen für interne oder externe Forschung und des Gutachtens gegeben sind, kein Ermessen für die Finanzbehörden, sondern es ergibt sich ein gebundener Anspruch.<sup>830</sup>

---

<sup>828</sup> In technischer Hinsicht sind die Kosten gem. § 1 IV EStG-Ö iVm. Anhang II FP-VO in einem Verzeichnis zu führen und den Steuerbehörden auf Anforderung zu übermitteln.

<sup>829</sup> *Atzmüller/Mayr*, IStR 2017, 143 (144, 147).

<sup>830</sup> *Atzmüller/Mayr*, IStR 2017, 143 (144).

## 2. Vereinbarkeit mit beihilfenrechtlichen Vorgaben

Das dargestellte Regelungssystem der steuerlichen Forschungsförderung gem. § 108c EStG-Ö unterliegt ebenfalls dem Beihilfenverbot gem. Art. 107 f. AEUV und muss demnach den beihilfenrechtlichen Anforderungen für steuerliche FuE-Anreize genügen. Besondere Berücksichtigung hat hierbei zu finden, dass Österreich ausweislich der Gesetzgebungsunterlagen im Zusammenhang mit der Forschungsprämie dem Europarecht explizit keine rechtliche Relevanz beimisst.<sup>831</sup> Folglich wurde für § 108c EStG-Ö keine Notifikation gem. Art. 108 III AEUV vorgenommen. Ein solches Vorgehen ist allerdings nur dann europarechtskonform, wenn es sich entweder nicht um eine tatbestandliche Beihilfe handelt oder eine Freistellung durch die AGVO gegeben ist. Anderenfalls wäre eine Notifikation nachzuholen und eine Ausnahme gem. Art. 107 III lit. c AEUV auf der Basis des FuE-Unionsrahmens anzustreben. Nachfolgend wird daher die Beihilfenkonformität des österreichischen Vorgehens untersucht.

### a. Einordnung als steuerliche Regelung iSd. Beihilfenrechts

Mit Blick auf die gesetzliche Konzeption ist auch vorliegend eine Abgrenzung zwischen einer steuerlichen Regelung und einer Direktsubvention iSd. Beihilfenrechts erforderlich. Bezüglich der nicht unmittelbar den Steuertatbestand des EStG-Ö bzw. KStG-Ö verändernden Forschungsprämie könnte an eine Direktsubvention zu denken sein. Allerdings sprechen vorliegend, über die bereits im Zusammenhang mit dem Entwurf einer Forschungszulage in Deutschland vorgebrachten und grundsätzlich übertragbaren Argumente hinaus<sup>832</sup>, weitere Aspekte für das Vorliegen einer steuerlichen Regelung. Zum einen erfolgt die FuE-Förderung in der österreichischen Regelung direkt innerhalb des EStG-Ö, zum zweiten wird die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage gem. § 108c EStG-Ö unmittelbar als relevante Rechengröße für die Forschungsprämie heran-

---

<sup>831</sup> Siehe 977 der Beilagen XXI. GP – Regierungsvorlage zum Konjunkturbelebungs-gesetz 2002 – Materialien, S. 10; 981 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage zum Bundesbegleitgesetz 2011 – Vorblatt und Erläuterungen, S. 1, 113.

<sup>832</sup> Siehe dazu unter E. II. 2. a. In diesem Zusammenhang ist vor allem auf die über die reguläre steuerliche Berücksichtigung hinausgehende Behandlung von FuE-Betriebsausgaben und die administrative Einbindung der Förderung in steuerliche Verwaltungsstrukturen abzustellen.

gezogen und zum dritten erfolgt eine abschließende Verrechnung der Forschungsprämie mit der bestehenden Ertragsteuerschuld. Folglich liegen mit einem erhöhten Betriebsausgabenabzug oder einer Steuergutschrift vergleichbare rechtliche und förderungsrelevante Wirkungen vor, sodass sich die FuE-Förderung im Wege der Forschungsprämie auch hier in das steuerliche Gesamtsystem einfügt. Die zuvor festgestellte, konzeptionell lediglich mittelbare Gebrauchmachung des Steuerrechts ändert an diesem Befund nichts. Folglich ist im Ergebnis eine steuerliche Regelung iSd. Beihilfenrechts gegeben.

## **b. Beihilfenrechtlicher Tatbestand**

Die Prüfung des beihilfenrechtlichen Tatbestandes ist auch vorliegend auf die Untersuchung der Selektivität zu kaprizieren. Die Ermittlung des einschlägigen Referenzrahmens ergibt, wie bereits bei den Gesetzentwürfen aus Deutschland zuvor, das allgemeine System der Ertragsbesteuerung von Unternehmen in Österreich unter Berücksichtigung der Betriebsausgaben und des Prinzips der Leistungsfähigkeit<sup>833</sup> als Normalmaß<sup>834</sup>. Bei der Prüfung der Abweichung vom Referenzrahmen ist die zweifache Berücksichtigung der forschungsbezogenen Betriebsausgaben durch die Forschungsprämie im Vergleich zur im Grundsatz singulären Relevanz dieser Kosten relevant. Dadurch tritt eine ungleiche Behandlung von forschenden Unternehmen gegenüber nicht forschenden Unternehmen ein. Bezüglich der Frage der dadurch eintretenden Begünstigung bestimmter Unternehmen, die sich in vergleichbarer Lage befinden, ist festzuhalten, dass die Forschungsprämie beim Kreis der Begünstigten keine Beschränkungen bei der Unternehmensgröße oder des Unternehmensalters vorsieht. Vielmehr ist ausreichend, dass es sich um ein Unternehmen mit Forschungsausgaben handelt, unabhängig davon in welcher Branche dieses tätig ist. Wegen dieses allgemeinen Zuschnitts geht Österreich nicht von einer Selektivität des § 108c EStG-Ö aus<sup>835</sup>

---

<sup>833</sup> Zur Geltung in Österreich siehe mit weiteren Nachweisen *Mitterlehner/Mitterlehner*, Österreich, in: IFA R&D-Studie 2015, S. 129.

<sup>834</sup> Siehe dazu generell *Mitterlehner/Mitterlehner*, Österreich, in: IFA R&D-Studie 2015, S. 126 f.

<sup>835</sup> Siehe 981 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage zum Bundesbegleitgesetz 2011 – Vorblatt und Erläuterungen, S. 113, wo § 108c EStG-Ö als „allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme“ eingestuft wird.

und dieser Standpunkt wird ebenfalls im Schrifttum vertreten<sup>836</sup>. Mit Blick auf den unter D. I. 2. a. herausgearbeiteten Stand der gegenwärtigen Rechtsprechung des EuGH mit der lediglich zweischrittigen Prüfung im Rahmen der de-jure-Selektivität ist diese Sichtweise jedoch zurückzuweisen. Neben die Ungleichbehandlung hat lediglich die in Bezug auf den Referenzrahmen rechtliche und tatsächliche Vergleichbarkeit der unterschiedlich behandelten Unternehmen zu treten. Dabei befinden sich die geförderten und nicht geförderten Unternehmen beide im Anwendungsbereich der generellen Ertragsbesteuerung gem. EStG-Ö bzw. KStG-Ö und sind demnach in einer vergleichbaren Lage. Folglich ergibt sich durch § 108c EStG-Ö eine de-jure-selektive Begünstigung der Gruppe der forschenden Unternehmen. Im dritten Schritt der Prüfung kann die Förderung von unternehmerischer FuE, wie bereits unter E. I.-II., nicht als systemimmanenter Rechtfertigungsgrund für die Abweichung herangezogen werden, sodass die Selektivitätsprüfung insgesamt zu bejahen ist. Wegen der mit Blick auf die Forschungsprämie ebenfalls vorliegenden weiteren Tatbestandsmerkmale ist der Tatbestand des Art. 107 I AEUV zudem insgesamt erfüllt.

### **c. Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt**

Die Beihilfenkonformität des § 108c EStG-Ö könnte sich allerdings auch vorliegend durch eine Übereinstimmung mit der AGVO oder dem FuE-Unionsrahmen ergeben.<sup>837</sup>

#### **aa. AGVO**

Der Anwendungsbereich der AGVO ist wegen der intendierten Forschungsförderung durch § 108c EStG-Ö gem. Art. 1 Nr. 1 lit. d AGVO grundsätzlich eröffnet, da es sich bei der Forschungsprämie um einen FuE-Anreiz handelt. Allerdings erweisen sich die Ausnahmen von der Eröffnung des Anwendungsbereiches als problematisch. Ausweislich statistischer Erhebungen über die tatsächli-

---

<sup>836</sup> So beispielsweise *Atzmüller/Mayr*, IStR 2017, 143 (145); *Mitterlehner/Mitterlehner*, Österreich, in: IFA R&D-Studie 2015, S. 140.

<sup>837</sup> Als nicht notifizierte Beihilfe findet hier im Wesentlichen das Verfahren bezüglich einer neu eingeführten Beihilfe Anwendung (siehe dazu unter C. I. 3. b.) und folglich sind die derzeit geltenden Versionen der AGVO und des FuE-Unionsrahmens auf § 108c EStG-Ö anwendbar.

che Nutzung und fiskalische Auswirkung der Forschungsprämie in den vergangenen Jahren wird offenbar, dass seit 2009 das Volumen der Förderung pro Jahr nie unterhalb von 300 Millionen Euro, zumeist sogar deutlich darüber, lag. Damit wird die Schwelle des Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO nicht nur unerheblich überschritten.<sup>838</sup> Eine in diesem Fall erforderliche Evaluierung wurde bei Einführung der Norm nicht vorgenommen und bisher nicht nachgeholt. Überdies wird den Anforderungen des Art. 1 Nr. 4 lit. a AGVO nicht genügt. Mit Blick auf dessen Vorgaben fehlt in § 108c EStG-Ö ein Tatbestandsausschluss für Konstellationen, in denen andere beihilfenrechtliche Rückforderungsbeschlüsse nicht befolgt wurden. Dieser Umstand kann vorliegend mangels Ermessen der Finanzbehörden ebenfalls nicht anderweitig berücksichtigt werden.

Mit Blick auf die weitere Ausnahme gem. Art. 1 Nr. 5 AGVO erweisen sich die territorialen Beschränkungen in den §§ 108c II Nr. 1 S. 3 und Nr. 2 Var. 1 EStG-Ö nur teilweise als AGVO-konform. Die für interne Forschung geltende Begrenzung auf förderfähige Kosten aus inländischen Betrieben und Betriebsstätten stellt eine faktische Diskriminierung im Rahmen der Niederlassungsfreiheit dar<sup>839</sup>. Darüber hinaus ist mit Blick auf die Vergleichbarkeit und Rechtfertigung<sup>840</sup> zu berücksichtigen, dass der EuGH in ähnlicher Situation einer Rechtfertigung aus Gründen des Territorialitätsprinzips eine Absage erteilt hat<sup>841</sup>. Ein denkbarer Rechtfertigungsansatz, bei fehlenden Besteuerungsrechten für Auslandssachverhalte aus Gründen der Kohärenz und der steuerlichen Symmetrie entsprechende Betriebsausgaben anders als inländische berücksichtigen zu können, wird vorliegend im EStG-Ö mit Blick auf die Anwendung der Anrechnungsmethode auf grenzüberschreitende Konstellationen nicht konsistent umgesetzt und ist demnach nicht einschlägig.<sup>842</sup> Folglich ist ein grundfreiheitlicher Verstoß mangels gesicherter Rechtfertigungsmöglichkeit anzunehmen, wenngleich die

---

<sup>838</sup> Zu den genauen Werten siehe *Ecker* u.a., Evaluierung der Forschungsprämie 2017, S. 21, 24.

<sup>839</sup> Siehe dazu *Atzmüller/Mayr*, IStR 2017, 143 (145); *Kühbacher*, SWI 2014, 481 (482); *Mitterlehner/Mitterlehner*, SWI 2015, 600 (603).

<sup>840</sup> Zu den allgemeinen Prüfungsvoraussetzungen siehe E. II. 2. c. aa.

<sup>841</sup> Siehe dazu *Englisch*, ISR 2017, 364 (366) mit Verweis auf EuGH v. 08.07.1999, Rs. C-254/97, *Société Baxter*, ECLU:EU:C:1999:368.

<sup>842</sup> Siehe dazu *Atzmüller/Mayr*, IStR 2017, 143 (145 f.); *Kühbacher*, SWI 2014, 481 (483 f.).



Kommission in einem beihilfenrechtlichen Verfahren eine andere Rechtsauffassung offenbaren könnte<sup>843</sup>. Darüber hinaus erweisen sich die übrigen territorialen Beschränkungen auf die EU und den EWR, vorliegend in § 108c II Nr. 2 EStG-Ö normiert, hingegen mangels europarechtlich relevanter Diskriminierung als grundfreiheitskonform.<sup>844</sup> Im Ergebnis ist allerdings wegen Nichtbefolgung von Art. 1 Nr. 2 lit. a, Nr. 4 lit. a und Nr. 5 AGVO der Anwendungsbereich der AGVO insgesamt nicht erfüllt.

Überdies erweist sich auch die weitere Ausgestaltung der Forschungsprämie als nicht freistellungskompatibel. Im Rahmen der allgemeinen Freistellungsvoraussetzungen werden die Vorgaben des Anreizeffektes gem. Art. 6 Nr. 4 AGVO nicht vollständig umgesetzt. Während der gem. lit. a erforderliche Ermessensausschluss der Finanzverwaltung erfüllt ist, sieht der Regelungskomplex des § 108c EStG-Ö keine ausreichende Regelung dafür vor, dass die Forschungsprämie ausschließlich für Projekte gilt, die nach Einführung der Norm begonnen wurden (vgl. lit. b). Dafür reicht die in § 108c VI EStG-Ö vorgesehene zeitliche Begrenzung der Ausgabenberücksichtigung nicht aus.<sup>845</sup>

Zugleich werden ebenfalls die FuE-spezifischen Freistellungsvoraussetzungen nicht vollständig befolgt. Mit Blick auf die Einhaltung der Anmeldeschwelle gem. Art. 4 Nr. 1 lit. i iii) AGVO, die sich vorliegend wegen einer Förderung aller Forschungsbereiche auf den niedrigsten Wert von 15 Millionen Euro für experimentelle Entwicklung beläuft, sieht § 108c EStG-Ö keine Obergrenze für die Förderungshöhe vor. Für interne Forschung erfolgt hierzu gänzlich keine Regelung, sodass eine Überschreitung normtechnisch nicht verhindert werden kann. Für die Auftragsforschung erfolgt eine Begrenzung auf eine jährliche Forschungsprämie von 140.000 Euro<sup>846</sup> für jeden Steuerpflichtigen, sodass zumindest faktisch eine Überschreitung des Schwellenwertes nahezu ausgeschlossen

---

<sup>843</sup> Siehe dazu im Allgemeinen unter E. II. 2. c. aa.

<sup>844</sup> So auch *Atzmüller/Mayr*, IStR 2017, 143 (146); *Mitterlehner/Mitterlehner*, SWI 2015, 600 (604).

<sup>845</sup> Allerdings gilt es zu beachten, dass wegen der langen Existenz der Forschungsprämie die Konstellation eines Altprojekts nur noch sehr selten auftreten wird und für die übrigen Fälle die Ausnahmenvorschrift für Folgeregelungen gem. Art. 6 Nr. 4 lit. b AGVO a. E. greift, da die Forschungsprämie zahlreiche Höhenmodifikationen erfahren hat.

<sup>846</sup> Gem. § 108c II Nr. 2 EStG-Ö können bei der Auftragsforschung lediglich 1 Millionen Euro als Betriebsausgaben in Ansatz gebracht werden, sodass sich unter Anwendung der 14%igen Forschungsprämie der Wert von 140.000 Euro ergibt.

ist. Die übrigen spezifischen Voraussetzungen in Art. 25 AGVO werden hingegen vollständig eingehalten. Die in Art. 25 Nr. 2 AGVO zugelassenen Forschungsbereiche stimmen sowohl begrifflich als auch bezüglich des inhaltlichen Verständnisses mit § 108c II Nr. 1 EStG-Ö, § 1 I iVm. Anhang I A. Nr. 2 bis Nr. 4 FP-VO überein, da in beiden Fällen eine Orientierung am Frascati-Handbuch erfolgt.<sup>847</sup> Die in § 108c II Nr. 1 S. 3 iVm. § 1 II Nr. 1 bis Nr. 4 FP-VO zugelassenen forschungsfähigen Kosten decken sich für interne Forschung überdies beinahe vollständig mit der entsprechenden Auflistung in Art. 25 Nr. 3 lit. a bis lit. e AGVO und stellen keine Abweichung dar. Zudem lässt Art. 25 Nr. 3 lit. d AGVO explizit die Erfassung von Auftragsforschung zu, sodass auch § 108c II Nr. 2 EStG-Ö AGVO-konform ist. Bezüglich der Beihilfenhöchstintensität gem. Art. 25 Nr. 5 und 6 AGVO, die wegen der Erfassung aller Unternehmensformen und sämtlichen drei anerkannten Forschungsbereichen, höchstens 25% betragen darf, erweist sich die 14%ige Forschungsprämie als übereinstimmend, ohne dass das maximale Volumen ausgereizt wird. Insgesamt scheidet jedoch eine Freistellung bereits wegen der fehlenden Anwendbarkeit der AGVO aus.

## **bb. FuE-Unionsrahmen**

Nachfolgend ist demnach zu untersuchen, ob die Forschungsprämie durch eine Übereinstimmung mit dem FuE-Unionsrahmen gem. Art. 107 III lit. c AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Die Anwendbarkeit desselben ist bei der von der Forschungsprämie vorgesehenen Förderung von Grundlagenforschung, industrieller Forschung und experimenteller Entwicklung gem. Rz. 8 und 12 lit. a FuE-Unionsrahmen gegeben und ein Ausschluss durch eine Ausnahme liegt ebenfalls nicht vor.

Mit Blick auf die bereits im Rahmen des KMU-Forschungsbonus dargelegten Anforderungen an die Einhaltung der Abschnitte 4.1.-4.3. und 4.6. des FuE-Unionsrahmens ergeben sich vorliegend auch im österreichischen Kontext keinerlei Unterschiede.<sup>848</sup> Bei den inhaltlichen Vorgaben vermag die österreichische Forschungsprämie den Rz. 62 ff. FuE-Unionsrahmen zur Anreizwirkung (Abschnitt 4.4.) nicht zu genügen. Auch wenn § 108c I 1 EStG-Ö eine Antragstellung für die Inanspruchnahme der Forschungsprämie vorsieht und folglich eine

---

<sup>847</sup> Siehe dazu unter D. II. 1. c. bb. und E. I. 1.

<sup>848</sup> Siehe dazu im Detail unter E. I. 2. b. bb.

volumenbasierte Ausgestaltung möglich ist, fehlt es an einer ausreichenden normkonzeptionellen Sicherstellung, dass keine Altprojekte gefördert werden können. Dieser Befund ist mit dem bei der AGVO ermittelten Ergebnis identisch. Anders als in der deutschen Konstellation besteht vorliegend allerdings, da § 108c EStG-Ö bereits über mehrere Jahre in Kraft ist, die zusätzliche Möglichkeit den Nachweis der Anreizwirkung mittels Bewertungsstudien gem. Rz. 65 FuE-Unionsrahmen zu erbringen. Allerdings zeigt ein Blick in eine aktuelle Untersuchung, dass der positive Anzeizeffekt der Forschungsprämie nicht zweifelsfrei empirisch belegt werden kann<sup>849</sup>, sodass auch diese Möglichkeit nicht uneingeschränkt in Betracht kommt.<sup>850</sup> Darüber hinaus werden die Kriterien der Angemessenheit (Abschnitt 4.5.) hingegen vollständig eingehalten. Die durch §§ 108c I, II EStG-Ö erfassten Forschungsbereiche decken sich mit den Vorgaben der Rz. 75 FuE-Unionsrahmen. Gleiches gilt für die der Berechnung der Prämie zugrunde gelegten Ausgabenkategorien, die mit den zugelassenen beihilfenfähigen Kosten gem. Rz. 75 iVm. Anhang I FuE-Unionsrahmen in Einklang stehen. Zugleich hält die Forschungsprämie, wie bereits bei der AGVO aufgezeigt, mit einem Wert von 14% die Beihilfenhöchstintensität gem. Rz. 76 iVm. Anhang II FuE-Unionsrahmen ein. Mit Blick auf die Vermeidung übermäßiger negativer Auswirkungen auf den Binnenmarkt (Abschnitt 4.6.) führt allerdings der grundfreiheitliche Befund (F. I. 2. c. aa.) gem. Rz. 104 FuE-Unionsrahmen dazu, dass insgesamt keine Übereinstimmung mit dem FuE-Unionsrahmen festgestellt werden kann und ein Überwiegen negativer Auswirkungen gegeben ist. Eine Möglichkeit der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gem. Art. 107 III lit. c AEUV scheidet damit insgesamt an der fehlenden Ausklammerung bereits vor Einführung der Norm begonnener Forschungsprojekte und der nicht grundfreiheitskonformen Ausgestaltung der Förderungsvoraussetzungen.

#### **d. Fazit**

Entgegen der Auffassung Österreichs handelt es sich bei der gem. § 108c EStG-Ö normierten Forschungsprämie unter Zugrundelegung der derzeitigen Rechts-

---

<sup>849</sup> Ecker u.a., Evaluierung der Forschungsprämie 2017, S. 102.

<sup>850</sup> Denkbar wäre zumindest, dass die Anhebung der Forschungsprämie auf 14% zu einer Veränderung der Anreizwirkung und dessen Nachweisbarkeit führt.

praxis für steuerliche Regelungen um eine de-jure-selektive und insgesamt tatbestandliche Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV. Diese bedarf deshalb einer Notifikation und ist darüber hinaus in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nicht vollständig beihilfenkonform. Eine entsprechende Notifikation ist seitens Österreichs bisher nicht vorgenommen worden, obwohl die rechtliche Pflicht dazu auch gegenwärtig unverändert besteht. Ein Entfallen dieses Erfordernisses wäre nur durch eine Freistellung im Wege der AGVO denkbar, welche allerdings mangels ausreichender Abstimmung der Forschungsprämie auf dessen für FuE-Steueranreize geltende Anforderungen nicht vorliegt und auch ohne größere Modifikationen der Norm und eine Evaluierung nicht erreicht werden kann. Allerdings ist nicht abzusehen, dass durch die österreichische Regierung eine entsprechende Notifikation vorgenommen wird. Ein Abrücken von ihrer Rechtsauffassung, dass bereits Art. 107 I AEUV nicht erfüllt ist, wird nicht freiwillig erfolgen, zumal aufgezeigt werden konnte, dass die Voraussetzungen für eine Ausnahme gem. Art. 107 III lit. c AEUV ebenfalls nicht gegeben sind. Ein deshalb denkbare Einschreiten der Kommission im Wege der Eröffnung eines Beihilfenverfahrens ist jedoch vor dem Hintergrund der vorliegenden Prüfung nicht als besonders wahrscheinlich einzustufen. Die Prüfung des FuE-Unionsrahmens ergab, dass eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt bei der Forschungsprämie vor allem am fehlenden Ausschluss der Förderung für Altprojekte scheitert. Da § 108c EStG-Ö im Grundsatz bereits fast 20 Jahre existiert, wird es rein tatsächlich kaum noch laufende Forschungsprojekte aus der Zeit vor 2001 geben, für die Unternehmen die Forschungsprämie noch in Anspruch nehmen möchten. Zugleich hat die Kommission kein beihilfenrechtliches Verfahren dazu angestrengt, um mit Blick auf die Grundfreiheiten einen Unionsrechtsverstoß festzustellen. Somit ist bei § 108c EStG-Ö im Ergebnis von einer faktischen Vereinbarkeit bzw. geduldeten Unvereinbarkeit mit dem FuE-Unionsrahmen auszugehen, die die Kommission auch vor dem Hintergrund der bestehenden Forschungsfreundlichkeit des Primärrechts hinnimmt.

## **II. Belgien**

Die in Belgien verankerte Förderung unternehmerischer FuE mithilfe des Steuerrechts weist, entsprechend der unter B. V. 2. ermittelten Übersicht, sowohl eine

Input- als auch Output-Förderung<sup>851</sup> auf.<sup>852</sup> Anders als die direkte Projektförderung, die durch die einzelnen Regionen des Landes in unabhängiger Weise erfolgt, ist die indirekte steuerliche Förderung einheitlich auf gesamtstaatlicher Ebene geregelt. Bezüglich der vorliegend in Frage stehenden Input-Förderung weist das belgische Steuerrecht verschiedene FuE-Anreize auf. Art. 69 § 1 I Nr. 2. lit. b EStG-B sieht einen erhöhten Investitionsabzug für die Anschaffung von FuE-Anlagen vor, Art. 275<sup>3</sup> EStG-B gewährt eine teilweise Befreiung von der Pflicht des Arbeitgebers zur Zahlung des Berufssteuervorabzugs für FuE-Mitarbeiter und Art. 289quater EStG-B ermöglicht die Optierung zu einer Steuergutschrift auf der Basis der Anschaffungskosten für FuE-Anlagen, welche gem. Art. 201 § 1 I Nr. 2. a.E. EStG-B in einem Konkurrenzverhältnis zum erhöhten Investitionsabzug steht. Einer näheren beihilfenrechtlichen Betrachtung wird der seit 2005 existierende, begünstigte Berufssteuervorabzug gem. Art. 275<sup>3</sup> EStG-B unterzogen, da die Kommission zu diesem Teil der belgischen Forschungsförderung bereits verschiedene Verfahren eingeleitet und Entscheidungen erlassen hat.

## 1. Regelungsstruktur

Die relevanten rechtlichen Vorschriften für den begünstigten Berufssteuervorabzug finden sich im EStG-B und ergänzend im Ausführungserlass zum EStG-B<sup>853</sup> (EStG-B-AE), der primär die Modalitäten der Berechnung und des Verwaltungsverfahrens regelt. Im Grundsatz sieht Art. 270 EStG-B vor, dass durch den Arbeitgeber bei der Beschäftigung von Arbeitnehmern eine Berufssteuer (Lohnsteuer) an den belgischen Fiskus zu entrichten ist, dessen Belastung von ihm selbst zu tragen ist. Ausweislich Art. 273 Nr. 1 EStG-B wird der Berufssteuervorabzug ab Zahlung oder Zuerkennung des Einkommens an den Arbeitnehmer fällig und ist vom Arbeitgeber folglich im Sinne einer Quellensteuer zu zahlen.<sup>854</sup>

---

<sup>851</sup> Siehe für weitere Informationen zur Output-Förderung gem. Art. 205/1 ff. EStG-B Heyvaert, *European Taxation* 2018, 206.

<sup>852</sup> Für einen Gesamtüberblick siehe dazu und im Folgenden *de Mil/Wallyn*, Belgien, in: IFA R&D-Studie 2015, S. 145 ff.; *Ecker* u.a., *Evaluierung der Forschungsprämie* 2017, S. 111 ff.

<sup>853</sup> Königlicher Erlass zur Ausführung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 v. 27.08.1993, Belgisches Staatsblatt v. 13.09.1993.

<sup>854</sup> Siehe dazu und im Folgenden *Ecker* u.a., *Evaluierung der Forschungsprämie* 2017, S. 111.

Die genaue Höhe richtet sich gem. Art. 275 § 1 und § 2 EStG-B nach pauschalierenden Tabellen, die sich an der Höhe des Einkommens des Arbeitnehmers orientieren. In Bezug darauf sieht Art. 275<sup>3</sup> EStG-B für verschiedene Konstellationen mit Forschungsbezug vor, dass der Berufssteuervorabzug iHv. 80% entfällt. Dies gilt gem. § 1 III Nr. 2 EStG-B unter anderem für sog. junge und innovative Unternehmen<sup>855</sup> bei der Beschäftigung von Personal für interne FuE-Tätigkeiten. In Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 lit. a bis lit. d EStG-B wird diesbezüglich geregelt, dass ein Unternehmen in diese Gruppe fällt, wenn es aufgrund der Mitarbeiterzahl, des Umsatzes und der Bilanzsumme als sog. kleines Unternehmen anzusehen ist<sup>856</sup>, nicht älter als zehn Jahre ist, nicht in Folge einer Umwandlung entstanden ist und mind. 15% der Gesamtausgaben im Unternehmen auf Forschungsvorhaben entfallen. Konkrete tatbestandliche Vorgaben werden darüber hinaus für das erfasste FuE-Personal gemacht. Gem. Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 3 EStG-B ist Voraussetzung für die Begünstigung, dass das Personal lediglich genuine Forschungstätigkeiten und keine administrativen Aufgaben übernimmt und der Steuerpflichtige muss zudem darlegen, mit welchem konkreten Forschungsvorhaben der jeweilige FuE-Arbeitnehmer im Unternehmen betraut ist. Dabei muss sich die benannte Forschungstätigkeit einem der in Art. 275<sup>3</sup> § 3 I lit. a bis lit. c EStG-B vorgesehenen Forschungsbereichen in Form der Grundlagenforschung, industriellen Forschung oder experimentellen Entwicklung zuordnen lassen. Inhaltlich lehnen sich dessen begriffliche Definitionen eng an die Vorgaben aus dem Frascati-Handbuch an<sup>857</sup>, wobei insbesondere die experimentelle Entwicklung einem engen Begriffsverständnis unterworfen wird, indem Prototypen nur in zwingend erforderlichen Fällen erfasst und reguläre Verbesserungen bzw. Anpassungen von Produkten und Dienstleistungen ausgeklammert werden. Zudem ergibt sich aus der Konzeption der Befreiung gem. Art. 275<sup>3</sup> § 1 III, § 3 V-VI EStG-B und Art. 95<sup>3</sup> EStG-B-AE, dass der bevorzugte Berufssteuervorabzug nur nach Antrag des Steuerpflichtigen gewährt werden kann und, dass bei Vorliegen

---

<sup>855</sup> Gem. Art. 95<sup>2</sup> § 1 III lit. d EStG-B-AE zählen diese auch zu der Gruppe der Schuldner des Berufssteuervorabzugs.

<sup>856</sup> Dies ist gem. Art. 15 § 1 des belgischen Gesellschaftsgesetzbuches in der Fassung vor dem 18.12.2015 der Fall, wenn die durchschnittliche Jahresbelegschaft 50 Personen, der Jahresumsatz nicht 7,3 Millionen Euro und die Bilanzsumme nicht 3,65 Millionen Euro überschreitet.

<sup>857</sup> *de Mil/Wallyn*, Belgien, in: IFA R&D-Studie 2015, S. 152.

der aufgezeigten Voraussetzungen kein Ermessen bei der Bewilligung für die Finanzbehörden gegeben ist.

## **2. Vereinbarkeit mit beihilfenrechtlichen Vorgaben**

Die Gewährung der weitgehenden Befreiung vom Berufssteuervorabzug für junge und innovative Unternehmen gem. Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B ist genuin steuerrechtlich und folglich als steuerliche Regelung iSd. Beihilfenrechts einzustufen. Bereits unmittelbar nach der Einführung sind aufgrund der gesetzlichen Konzeption der Befreiung beihilfenrechtliche Fragen aufgeworfen worden, die bis heute fortbestehen. Nachdem die ursprüngliche Regelung im Jahr 2006 von der Kommission für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt worden war<sup>858</sup>, wurde 2013 abermals ein Prüfverfahren gem. Art. 108 II AEUV eingeleitet, welches in einem erneuten Beschluss der Kommission mündete<sup>859</sup>. Hierbei wurden insbesondere verschiedene Veränderungen des FuE-Steueranreizes berücksichtigt und die Kommission fasste Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B wiederum als tatbestandliche Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV auf, welche allerdings von ihr wegen Übereinstimmung mit dem FuE-Unionsrahmen für mit dem Binnenmarkt gem. Art. 107 III lit. c AEUV vereinbar angesehen wurde. Der Kommissionsentscheidung liegt allerdings noch die Vorgängerversion des derzeit geltenden FuE-Unionsrahmens zugrunde. In Rz. 33 des Beschlusses lässt die Kommission explizit offen, ob eine Vereinbarkeit unter der geltenden Rechtslage auf Basis der AGVO oder des FuE-Unionsrahmens erfolgen kann.<sup>860</sup> Nachfolgend wird daher für die belgische Regelung die beihilfenrechtliche Prüfung unter Anwendung der aktuellen Rechtsgrundlagen vorgenommen und zugleich untersucht, ob die Ausgestaltung weiterhin als beihilfenkonform anzusehen ist.

---

<sup>858</sup> Beschluss der Kommission v. 04.07.2006 C(2006) 2941 final, ABl. EU C 209/10.

<sup>859</sup> Beschluss der Kommission v. 23.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.20326 2013/C, C(2015) 130, Rn. 1 ff.

<sup>860</sup> Beschluss der Kommission v. 23.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.20326 2013/C, C(2015) 130, Rn. 32 f.

## **a. Beihilfenrechtlicher Tatbestand**

Bei der für den beihilfenrechtlichen Tatbestand zentralen Fragestellung nach der Selektivität der weitgehenden Befreiung vom Berufssteuervorabzug, welche unstrittig eine Begünstigung durch den belgischen Staat darstellt, ergibt sich im ersten Schritt die für Arbeitgeber gem. Art. 270 EStG-B grundsätzlich bestehende Pflicht zur Entrichtung der Berufssteuer als steuerlicher Referenzrahmen. Die 80%ige Befreiung für junge und innovative Unternehmen gem. Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B weicht von diesem Normalmaß erkennbar ab und begünstigt mit Blick auf die präzisen Vorgaben bezüglich verschiedener Unternehmenskennzahlen kleine und junge Unternehmen mit Forschungsprojekten. Dies stellt gegenüber nicht forschenden sowie größeren oder älteren Unternehmen eine Ungleichbehandlung dar, wobei sich die geförderten und nicht geförderten Unternehmen bezüglich der Berufssteuerentrichtung rechtlich und tatsächlich in vergleichbarer Lage befinden. Folglich liegt beim zweiten Prüfungsschritt eine Abweichung zugunsten bestimmter Unternehmen in Form der de-jure-Selektivität vor. Die Förderung von unternehmerischer FuE lässt sich überdies nicht aus dem System des Berufssteuervorabzugs herleiten und kann insoweit keinen internen Rechtfertigungsgrund für die Abweichung darstellen. Zudem sind vorliegend die Tatbestandsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Bedeutung für den Handel im Binnenmarkt ebenfalls gegeben. Im Ergebnis ist die Kommission<sup>861</sup> bezüglich Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B demnach richtigerweise von einer tatbestandlichen Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV ausgegangen.

## **b. Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt**

Mit Blick auf die Tatbestandlichkeit des Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B ist im Weiteren eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt auf der Basis der Vorschriften der AGVO oder des FuE-Unionsrahmen für FuE-Steueranreize zu untersuchen.

---

<sup>861</sup> Beschluss der Kommission v. 23.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.20326 2013/C, C(2015) 130, Rn. 19 ff.



## aa. AGVO

Bezüglich der Möglichkeit der Freistellung ist bei der belgischen Regelung zum Berufssteuervorabzug der Anwendungsbereich der AGVO im Grundsatz eröffnet. Bei Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B handelt es sich um einen FuE-Steueranreiz, der folglich als FuE-Beihilfe unter Art. 1 Nr. 1 lit. d AGVO fällt. Wegen der Beschränkung auf junge und innovative Unternehmen werden zugleich die europarechtlichen Anforderungen an ein KMU erfüllt, sodass lit. b ebenfalls einschlägig ist. Eine Ausnahme vom Anwendungsbereich gem. Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO liegt wegen des beschränkten Kreises der Begünstigten und eines insgesamt geringen Millionenbudgets<sup>862</sup> nicht vor, sodass eine Evaluierung nicht erforderlich ist. Zugleich ist kein Fall des Art. 1 Nr. 5 AGVO gegeben. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt weist die Regelung lediglich keine ausreichende tatbestandliche Sicherstellung dafür auf, dass die Anforderungen des Art. 1 Nr. 4 lit. a AGVO eingehalten werden. Somit ist der Anwendungsbereich der AGVO im Ergebnis nicht eröffnet.<sup>863</sup>

Die allgemeine Freistellungsvoraussetzung der Anreizwirkung in Art. 6 AGVO wird hingegen vollständig eingehalten. Zum einen ist gem. Art. 6 Nr. 4 lit. a AGVO ein Ausschluss des Ermessens der Finanzbehörden bei der Gewährung der weitgehenden Befreiung vom Berufssteuervorabzug implementiert. Zum anderen stellt das Zusammenwirken der tatbestandlichen Voraussetzungen, dass das begünstigte Unternehmen nicht älter als zehn Jahre sein darf, und dem Umstand, dass die Regelung des Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B bereits seit 2005 existiert, eine Einhaltung des Art. 6 Nr. 4 lit. b AGVO sicher, da hierdurch im Ergebnis eine Förderung sog. Altprojekte bereits tatbestandlich ausgeschlossen ist.

Bei den FuE-spezifischen Freistellungsvoraussetzungen ergibt sich hingegen ein differenziertes Bild. Die Vorschriften des begünstigten Berufssteuervorabzugs sehen keine volumenmäßige Obergrenze der Förderung pro Vorhaben und Unternehmen vor, sodass die Einhaltung der Schwellenwerte des Art. 4 Nr. 1 lit. i AGVO nicht gewährleistet wird. Auch wenn die Förderungshöhen im Ergebnis

---

<sup>862</sup> Beschluss der Kommission v. 23.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.20326 2013/C, C(2015) 130, Rn. 8, 25.

<sup>863</sup> In diesem Kontext ist darauf hinzuweisen, dass es sich hierbei um ein leicht anzupassendes Element innerhalb des Gefüges des FuE-Anreizes handelt, der für den belgischen Gesetzgeber leicht zu beheben ist, sofern eine Freistellung angestrebt wird.

meist sogar unterhalb der de-minimis-Schwelle liegen<sup>864</sup> und deshalb eine faktische Einhaltung des relevanten Schwellenwertes von 15 Millionen Euro gem. lit. iii ganz überwiegend gegeben ist<sup>865</sup>, reicht dies für die Anforderungen der AGVO nicht aus. Darüber hinaus werden die auf FuE-Beihilfen zugeschnittenen Anforderungen des Art. 25 AGVO hingegen vollständig eingehalten. Die in Art. 275<sup>3</sup> § 3 I lit. a bis lit. c EStG-B an das Frascati-Handbuch angelehnten förderfähigen Forschungsbereiche entsprechen den in Art. 25 Nr. 2 lit. a bis lit. c AGVO vorgesehenen Forschungsbereichen sowohl begrifflich als auch inhaltlich, sodass hier eine Übereinstimmung gegeben ist. Gleiches gilt für die in Art. 25 Nr. 3 AGVO geregelten förderfähigen Kosten. Anders als bei zahlreichen geltenden FuE-Anreize werden vorliegend nicht verschiedene Kostengruppen berücksichtigt, sondern es wird mit dem Berufssteuervorabzug lediglich an die Kosten für FuE-Personal angeknüpft. Diese sind von Art. 25 Nr. 3 lit. a AGVO unproblematisch erfasst und die Anknüpfung an ausschließlich eine Kostengruppe ist von der AGVO ebenfalls gedeckt. In Bezug auf Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B wird zudem die zulässige Beihilfenhöchstintensität eingehalten. Anders als bei den bisherigen unter E. und F. begutachteten Steueranreizen, kann hierbei nicht direkt auf den im Normtext angegebenen Wert der 80%igen Befreiung abgestellt werden, sondern die Einsparung durch die Beihilfe ist in Bezug auf die Lohnsteuerbelastung pro FuE-Arbeitnehmer zu ermitteln und dieser Wert ist auf die Kosten für FuE-Personal insgesamt zu beziehen. Da diese Werte abhängig vom Steuerpflichtigen eine gewisse Variabilität aufweisen, kann lediglich ein Mittelwert zugrunde gelegt werden, der für die belgische Regelung mit einem Wert nicht über 30%<sup>866</sup> angegeben werden kann. Die zulässige Beihilfenhöchstintensität beträgt im Ausgangspunkt gem. Art. 25 Nr. 5 lit. c AGVO 25%. Vorliegend erfüllt der enge tatbestandliche Zuschnitt der geförderten Unternehmen das Merkmal eines kleinen Unternehmens<sup>867</sup>, sodass sich gem. Art. 25 Nr. 6 lit. a

---

<sup>864</sup> Beschluss der Kommission v. 23.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.20326 2013/C, C(2015) 130, Rn. 25.

<sup>865</sup> Gleichzeitig führt dieser Umstand dazu, dass eine Implementierung einer entsprechenden Obergrenze die Förderungswirkung lediglich sehr marginal berührt und mit dem unter D. II. 1. c. aa. beschriebenen Verwaltungsmehraufwand verbunden wäre.

<sup>866</sup> Siehe dazu u.a. Beschluss der Kommission v. 23.01.2015, Staatliche Beihilfe SA.20326 2013/C, C(2015) 130, Rn. 27; *de Mil/Wallyn*, Belgien, in: IFA R&D-Studie 2015, S. 153.

<sup>867</sup> Vergleiche dazu Art. 2 Nr. 2 Anhang I AGVO. Das Begriffsverständnis ist dabei identisch mit der eingangs erwähnten Empfehlung der Kommission betreffend die Definition der

AGVO der Wert auf 45% erhöht. Folglich liegt die Regelung innerhalb des zulässigen Bereiches, ohne das Maximum auszureizen. Festzuhalten bleibt im Ergebnis, dass der bevorzugte Berufssteuervorabzug für junge und innovative Unternehmen in Belgien in der aktuellen Fassung den Freistellungsvoraussetzungen der AGVO nicht entspricht. Allerdings ist diesen bei entsprechendem Willen des Gesetzgebers ohne große normkonzeptionelle Veränderungen oder faktische Auswirkungen auf die Förderwirkung durch graduelle Modifikationen zu genügen.

## **bb. FuE-Unionsrahmen**

Für eine auch unter der gegenwärtigen Rechtslage vorliegenden Ausnahme gem. Art. 107 III lit. c AEUV ist im ersten Schritt die Anwendbarkeit des FuE-Unionsrahmens und im zweiten Schritt die Übereinstimmung mit dessen Vorgaben erforderlich. Die Anwendbarkeit auf die weitgehende Befreiung vom Berufssteuervorabzug ergibt sich vorliegend aus der ausschließlichen Förderung von Forschungsprojekten im Bereich der Grundlagenforschung, industriellen Forschung und experimentellen Entwicklung, die explizit in Rz. 8 und Rz. 12 lit. a FuE-Unionsrahmen vorgesehen sind.

Die Befolgung der Vorgaben des FuE-Unionsrahmens gliedert sich zum einen in die Darlegung der wirtschaftlichen FuE-Hintergründe in Belgien<sup>868</sup> bzw. absehbaren Auswirkungen der steuerlichen FuE-Förderung<sup>869</sup> und zum anderen die Beachtung der inhaltlichen Vorgaben zur Anreizwirkung und Angemessenheit des Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B und der dazugehörigen Normen. Wie bereits im Rahmen der Prüfung der AGVO dargelegt wurde, wird durch die tatbestandlichen Voraussetzungen ausreichend sichergestellt, dass keine Altprojekte gefördert werden. Hinzu kommt, dass die Inanspruchnahme der Befreiung an einen Antrag des Steuerpflichtigen gebunden ist. Folglich werden durch diese beiden Umstände die Anforderungen der Rz. 62 ff. FuE-Unionsrahmen für eine ausreichende Gewährleistung einer Anreizwirkung durch die Beihilfe eingehalten. Gleiches gilt im Ergebnis für die Angemessenheit. Die geförderten Forschungsbereiche entsprechen Rz. 75 FuE-Unionsrahmen, der Anknüpfungspunkt der

---

Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen v. 06.05.2003, ABl. EU L 124/36.

<sup>868</sup> Siehe dazu im Überblick *de Mil/Wallyn*, Belgien, in: IFA R&D-Studie 2015, S. 149 f.

<sup>869</sup> Siehe zu diesen Anforderungen im Detail unter E. I. 2. b. bb.

Förderung in Form der Kosten für FuE-Personal ist von Rz. 75 iVm. Anhang I FuE-Unionsrahmen ebenfalls als förderfähiger Kostenpunkt abgedeckt und bei den Beihilfenhöchstintensitäten gem. Rz. 76 iVm. Anhang II FuE-Unionsrahmen ergeben sich keine Unterschiede zur AGVO. Folglich ist insgesamt eine inhaltliche Übereinstimmung mit dem FuE-Unionsrahmen gegeben und unter der Voraussetzung der Darlegung der relevanten Informationen für die Abschnitte 4.1. bis 4.3. und 4.6. des FuE-Unionsrahmens ist eine Beihilfenkonformität gem. Art. 107 III lit. c AEUV anzunehmen.

### **c. Fazit**

Die beihilfenrechtliche Untersuchung des Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B hat aufgezeigt, dass die positive Entscheidung der Kommission aus Januar 2015 auch unter der geltenden Rechtslage nicht zu revidieren ist und eine beihilfenkonforme Regelung besteht. An der Tatbestandlichkeit der weitgehenden Befreiung vom Berufssteuervorabzug für junge und innovative Unternehmen besteht dabei weiterhin kein Zweifel und eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gem. Art. 107 III lit. c AEUV ist wegen Übereinstimmung auch mit dem gegenwärtigen FuE-Unionsrahmen gegeben. Ein akuter Handlungsbedarf seitens der belgischen Regierung ist folglich nicht festzustellen. Zu beachten ist allerdings, dass weitere Modifikationen des Regelungssystems – wie z.B. eine weitere prozentuale Erhöhung der Befreiung – stets bei der Kommission zu notifizieren sind. Diese Pflicht könnte lediglich durch eine Freistellung auf Basis der Vorschriften der AGVO vermieden werden. Allerdings ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt der Anwendungsbereich der AGVO nicht eröffnet und zudem werden die Schwellenwerte des Art. 4 AGVO tatbestandlich nicht berücksichtigt. Sofern keine AGVO-konformen Änderungen vorgenommen werden, kann die weitere Beachtung möglicher Notifikationspflichten demnach nicht verhindert werden.

## **III. Zusammenfassung**

Der Blick auf bereits bestehende FuE-Steueranreize in Österreich und Belgien offenbarte, dass deren Ausgestaltung nicht immer zur Gänze auf die AGVO bzw. den FuE-Unionsrahmen abgestimmt ist, obwohl es sich jeweils um tatbestandliche (Steuer-)Beihilfen gem. Art. 107 I AEUV handelt. Zugleich bieten die unterschiedlichen steuerlichen Ansatzpunkte in den Nachbarländern mit Blick auf

verschiedene beihilfenkonforme Elemente denkbare Anhaltspunkte für die Ausgestaltung eines FuE-Steueranreizes in Deutschland.

Im Fall der österreichischen Forschungsprämie gem. § 108c EStG-Ö liegt im Ergebnis keine vollständige Übereinstimmung mit der AGVO und dem FuE-Unionsrahmen vor, die im Fall des FuE-Unionsrahmens wegen der tatsächlich nahezu ausgeschlossenen Förderung von Altprojekten vor allem faktischer Natur ist. Aus diesem Grund ist mit einem Einschreiten der Kommission gegen die Regelung nicht zu rechnen, wenngleich es sich formal um eine beihilfenwidrige Förderung handelt. Zudem bestehen grundfreiheitliche Bedenken, die die Kommission in einem beihilfenrechtlichen Verfahren bisher ebenfalls nicht aufgegriffen hat.

Die belgische Regelung in Form einer weitgehenden Befreiung vom Berufssteuervorabzug für junge und innovative Unternehmen gem. Art. 275<sup>3</sup> § 1 III Nr. 2 EStG-B fällt hingegen wegen Übereinstimmung mit dem FuE-Unionsrahmen unter Art. 107 III lit. c AEUV und ist daher mit dem Binnenmarkt vereinbar. Eine Freistellungsmöglichkeit durch die AGVO liegt allerdings auch hier gegenwärtig nicht vor. Darüber hinaus hat die Prüfung der belgischen Regelung aufgezeigt, dass die beihilfenrechtlichen Vorgaben für FuE-Steueranreize auch eine ausschließliche Anknüpfung an FuE-Personalkosten zulassen. Die belgische Regelung kann dadurch zudem als beihilfenkonformes Beispiel für den gegenwärtigen Entwurf der Bundesregierung für eine Forschungszulage mit vergleichbarer Anknüpfung an die FuE-Personalkosten gelten. Der Spielraum für den Steuergesetzgeber wird an dieser Stelle durch das Beihilfenrecht folglich nicht wesentlich beschränkt.

Beide Prüfungen offenbarten überdies, dass in der Konstellation bereits länger durchgeführter FuE-Anreize die Bedeutung des tatbestandlichen Ausschlusses der Förderung von sog. Altprojekten erheblich marginalisiert wird und in diesen Bereichen oftmals zumindest eine faktische Übereinstimmung auszumachen ist. Zudem erleichtert sich die Möglichkeit des Nachweises einer Anreizwirkung bei längerer Geltungsdauer, indem die Option eröffnet wird auf Studien zurückzugreifen, die sich explizit mit den Auswirkungen der jeweiligen Beihilfe selbst zu beschäftigen.

## **G. Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse**

Die Gewährung steuerlicher Anreize zur Förderung unternehmerischer FuE besitzt neben der politischen und wirtschaftlichen Bedeutung eine in mehrerlei Hinsicht zu beachtende europarechtliche Dimension. Die aufgezählten Bereiche beeinflussen sich dabei in vielen Fällen gegenseitig, was durch die vorausgegangene Untersuchung insbesondere bezüglich der Vorgaben der AGVO und des FuE-Unionsrahmens aufgezeigt werden konnte. Insbesondere wurden die genauen europarechtlichen Vorgaben, die Gestaltungsspielräume fern der rechtlichen Vorgaben und die FuE-Rahmenbedingungen in Deutschland in den Blick genommen. Folgende Untersuchungsergebnisse lassen sich daher zusammenfassend formulieren.

Die Bandbreite der Instrumente zur Förderung von FuE durch staatliche Intervention besitzt insbesondere im Bereich der indirekten Förderung mittels steuerlicher Anreize eine große Varianz und stellt daher neben der klassischen Förderung im Wege direkter Projektförderung einen leicht adaptier- und kombinierbaren Weg der staatlichen Förderung dar. Diese Möglichkeit wird von der Diskussion um die Ausweitung der FuE-Förderung in Deutschland vielfach aufgegriffen und als Erweiterungsoption zum bestehenden System verstanden. Im Bereich der steuerlichen Förderung besteht die Möglichkeit beschleunigter Abschreibungen, eines typisierten Forschungsfreibetrages, eines erhöhten Betriebsausgabenabzuges (superdeduction), einer Steuergutschrift (tax credit) und einer Begünstigung in Form einer Patent- oder Lizenzbox, welche alle explizit als FuE-Förderung einsetzbar sind. Ein entsprechender politischer Wille für die Einführung einer Output-Förderung in Form einer Patent- oder Lizenzbox ist allerdings in Deutschland nicht auszumachen, sodass konzeptionell lediglich die übrigen Optionen, die allesamt als Input-Förderung zu klassifizieren sind, weitere Beachtung fanden und zudem nachweisbare Vorteile beim Förderungszeitpunkt und bei der gezielten und weniger missbrauchsanfälligen Förderungswirkweise besitzen. Je nach intendierter Förderungswirkung können die Input-Anreize dabei volumenbasiert oder inkrementell, für alle Unternehmen oder beschränkt auf KMU und Start-ups, mit oder ohne Auszahlungsmöglichkeit und temporär oder unbefristet ausgestaltet werden.

Neben der großen Zahl der Gestaltungsmöglichkeiten ergab ein Blick auf das bestehende Unternehmensteuerrecht – hierbei sind insbesondere die Zins-schranke gem. § 4h EStG, die Mindestbesteuerung gem. §§ 10d I, II EStG und der körperschaftsteuerliche Verlustuntergang gem. § 8c KStG zu nennen – und verschiedene Statistiken mit Kennzahlen über den Forschungsstandort Deutschland, dass gewisse Forschungsrestriktionen, vor allem für KMU und Start-ups, bestehen und sich insgesamt negativ auf die angemeldeten Patente bzw. erfolgreich abgeschlossenen unternehmerischen Forschungsprojekte auswirken. Dies führt insbesondere dazu, dass das von der EU vorgegebene 3%-Ziel durch die staatliche FuE-Förderung nicht ausreichend gesichert und unterstützt wird. Der quantitative Vergleich zu den anderen Mitgliedstaaten der EU offenbart zudem, dass Deutschland die Förderungsbandbreite nur sehr begrenzt ausnutzt und der Forschungsstandort Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb damit insgesamt keine optimalen Bedingungen aufweist. Demgegenüber steht eine auf Ebene der EU sowohl primärrechtlich als auch in der konkreten politischen Umsetzung festzustellende Forschungsfreundlichkeit, die durch umfangreiche Rahmenprogramme mit Milliardenbudgets Ausdruck verliehen wird.

Die aufgezeigten Optionen der indirekten Förderung sind daher als valide Lösungsoptionen zum Abbau der festgestellten Forschungsrestriktionen in Deutschland einzustufen und zugleich ein praktikabler Weg mit den Forschungsvorgaben der Union und den Maßnahmen anderer EU-Mitgliedstaaten Schritt zu halten. Dabei bieten die genannten Optionen einer Input-Förderung durch die Möglichkeit des spezifischen Zuschnitts der Begünstigten, einer unbürokratischen Ausgestaltung und einer frühzeitigen Förderungswirkung substantielle Ansatzpunkte, um vor allem die vom bisherigen System der direkten Projektförderung nicht ausreichend begünstigten KMU und Start-ups gezielt zu unterstützen.

Als Gegenpol zu diesem grundsätzlich validen Interesse Deutschlands an der Einführung eines steuerlichen FuE-Anreizes wurde das europäische Beihilfenrecht als Ausprägung der Verwirklichung eines europäischen Binnenmarktes ausgemacht. Die Art. 107 ff. AEUV finden dabei auf FuE-Steueranreize Anwendung und sind in dieser Konstellation sowohl von Deutschland als auch von jedem anderen Mitgliedstaat zu berücksichtigen. Hierbei ist zwingend das Beihilfenverbot zu beachten, sofern der Tatbestand gem. Art. 107 I AEUV erfüllt ist. In diesen Fällen ist seitens des fördernden Mitgliedstaates das beihilfenrechtliche Verfahren gem. Art. 108 AEUV iVm. VerfVO mit dem Durchführungsverbot gem.

Art. 108 III 3 AEUV zu befolgen, in welchem die Kommission als zentraler Akteur auf der Gegenseite vorgesehen ist. Dabei ist entweder ohne umfassendes Verfahren eine Freistellung durch die AGVO denkbar oder eine positive Entscheidung der Kommission nach erfolgter Notifikation auf der Basis von Art. 107 II oder III AEUV möglich. Für letztere Konstellation steht der Kommission bei den Ausnahmen gem. Abs. 3 ein umfangreiches Ermessen zu, welches regelmäßig bereichsspezifisch in Form von im Ausgangspunkt rechtlich unverbindlichem Soft Law niedergelegt wird. Allerdings kommen diesen Veröffentlichungen im Beihilfenrecht mittelbare Rechtswirkung in Form der qualifizierten Selbstbindung zu. Zudem konnte wegen der herausgehobenen Stellung der Kommission im Beihilfenverfahren in Kombination mit dem Durchführungsverbot eine umfassende faktische Befolgungspflicht ausgemacht werden. Bei FuE-Steueranreizen ist für eine Ausnahme gem. Art. 107 III lit. c AEUV der FuE-Unionsrahmen einschlägig, welcher als Operationalisierungsinstrument des erforderlichen Ausgleichs zwischen dem primärrechtlichen Wettbewerbsrecht und der ebenfalls primärrechtlich verankerten Forschungsfreundlichkeit anzusehen ist.

Die Untersuchung des beihilfenrechtlichen Tatbestandes für denkbare Ausgestaltungen einer steuerlichen Input-Förderung ergab, dass die dreischrittig zu prüfende Selektivität – erstens ist der steuerliche Referenzrahmen zu bestimmen, zweitens die Abweichung zugunsten bestimmter Unternehmen festzustellen und drittens die Rechtfertigung aus steuerimmanenten Gründen zu prüfen – das entscheidende und wegen der rechtlichen Vielschichtigkeit umfassend zu prüfende Tatbestandsmerkmal darstellt. Als Ergebnis der auf der bestehenden Rechtspraxis der europäischen Gerichte und der Kommission aufbauenden Prüfung für typische Formen der Input-Förderungen konnte ermittelt werden, dass, unabhängig vom Zuschnitt des Begünstigtenkreises, eine de-jure-selektive Begünstigung anzunehmen ist. Bei einer Einbettung in die reguläre Ertragsbesteuerung von Unternehmen ergibt sich im ersten Schritt die generelle Unternehmensbesteuerung samt ihrer Grundprinzipien als jeweiliger Referenzrahmen. Im zweiten Schritt zeigte eine Analyse der EuGH-Rechtsprechung, dass die Abweichung im Rahmen der de-jure-Selektivität zweischrittig in Form der Feststellung der Ungleichbehandlung und der Vergleichbarkeit zwischen geförderten und nicht geförderten Unternehmen zu prüfen ist. Dabei ergibt sich für die steuerliche FuE-Förderung durch die erhöhte Berücksichtigung von FuE-Betriebsausgaben eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu nicht geförderten Unternehmen. Zudem sind



die unterschiedlich behandelten Unternehmen jeweils in Bezug auf das Unternehmensteuerrecht als Referenzrahmen in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Lage, sodass insgesamt eine Abweichung zugunsten bestimmter Unternehmen vorliegt. Die Förderung von unternehmerischer FuE kann dabei im dritten Schritt nicht als interner Rechtfertigungsgrund herangezogen werden, sodass die Selektivität, wie auch die übrigen Tatbestandsmerkmale, regelmäßig zu bejahen sind. Die deshalb zwingend erforderliche beihilfenkonforme Ausgestaltung des FuE-Steueranreizes ist dabei entweder auf der Basis der spezifisch für diese Konstellation herausgearbeiteten Vorgaben der AGVO oder des FuE-Unionsrahmens möglich.

Die Untersuchung der Vorgaben der AGVO für FuE-Steueranreize zeigte im Ausgangspunkt, dass diese primär das „wie“ der Ausgestaltung des Anreizes mit einem Schwerpunkt bezüglich des Förderungsvolumens betreffen. Dabei stellen die Vorgaben insgesamt zwar normkonzeptionell und inhaltlich für eine Input-Förderung keine unumsetzbare Hürden auf, allerdings führen die verschiedenen Schwellenwerte gem. Art. 4 und 25 AGVO, die zeitliche Begrenzung auf zukünftige Projekte und der Ausschluss von Ermessensentscheidungen gem. Art. 6 AGVO sowohl zu einer inhaltlichen Limitierung des denkbaren Förderumfangs als auch zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand. Wegen des regelmäßig zu erwartenden hohen Volumens eines FuE-Steueranreizes wurde zudem herausgearbeitet, dass die Rechtsfolge der AGVO in Form der Freistellung wegen Art. 1 Nr. 2 lit. a AGVO, anders als in der Grundkonstellation, nur mit Evaluierung und einer damit verbundenen positiven Entscheidung der Kommission möglich ist, was ebenfalls zu einem erhöhten administrativen Aufwand führt und den Vorteil durch den Wegfall des Notifikationserfordernisses minimiert.

Die Analyse der Vorgaben des FuE-Unionsrahmens für steuerliche FuE-Anreize ergab, dass der vorrangige Fokus der Vereinbarkeitsprüfung auf dem „ob“ der Einführung des FuE-Steueranreizes liegt und hierfür insbesondere die wirtschaftlichen Hintergründe im jeweiligen Mitgliedstaat zu beleuchten sind. Eingedenk des ermittelten Befundes bezüglich des Forschungsstandorts Deutschland stellen die jeweiligen Anforderungen der Erforderlichkeit, der Geeignetheit und der Vermeidung übermäßiger negativer Folgen allerdings kein Hindernis dar und können im deutschen Kontext bei entsprechendem Vorbringen nachgewiesen werden. Darüber hinaus zielen die inhaltlichen Vorgaben des FuE-Unionsrahmens auf eine ausschließliche Förderung neuer Forschungsvorhaben, eine antragsgebundene oder

inkrementelle Ausgestaltung (Abschnitt 4.4. FuE-Unionsrahmen) und eine Einhaltung der mit Art. 25 AGVO identischen Schwellen zur Beihilfenintensität (Abschnitt 4.5. FuE-Unionsrahmen) ab. Die Untersuchung ermittelte auch hier die strukturelle Möglichkeit einen FuE-Steueranreiz unionsrahmenkonform zu gestalten. Zwingend verbunden mit einer entsprechenden Ausgestaltung des FuE-Unionsrahmens ist eine Notifikation der neu eingeführten Beihilfe bei der Kommission, welche auf der Basis der Befolgung der aufgezeigten Voraussetzungen und Darlegungspflichten des FuE-Unionsrahmens wegen der Selbstbindung der Kommission mit einem positiven Bescheid zu versehen sein wird.

Als vorrangiges Ergebnis ergab die beihilfenrechtliche Prüfung mithin, dass die Grundvoraussetzungen für eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt für FuE-Steueranreize sowohl auf Basis der AGVO als auch dem FuE-Unionsrahmen gegeben sind und hiermit im deutschen Kontext für den Steuergesetzgeber folglich ein Entscheidungsspielraum besteht. Eine vergleichende Gesamtschau zwischen den beiden unterschiedlichen Regimen offenbarte, dass eine Freistellung im Wege der AGVO im konkreten Fall sowohl beim Normerlass als auch im Vollzug einen größeren administrativen Aufwand nach sich zieht, als eine Ausnahme über Art. 107 III lit. c AEUV iVm. dem FuE-Unionsrahmen. Inhaltlich lässt sich neben Übereinstimmungen – u.a. bei den förderfähigen Bereichen, den zulässigen Kosten, der zeitlichen Ausrichtung der Förderung und den Beihilfenhöchstintensitäten – vor allem ein qualitativer Unterschied betreffend die jeweilige Grundausrichtung der Vorgaben ausmachen. Während bei der AGVO grundsätzlich die Förderungshöhe eine mehrfache Deckelung erfährt, setzt der FuE-Unionsrahmen einen Fokus auf die generelle Zulässigkeit und reglementiert nur wenige inhaltliche Details. In Anbetracht dessen, dass die inkrementelle Ausgestaltung durch die Implementierung eines Antrags leicht umgangen werden kann, erweist sich für den Mitgliedstaat auch in dieser Hinsicht der FuE-Unionsrahmen insgesamt als vorteilhafter. Sofern allerdings a priori ein nicht besonders hohes Förderungsvolumen angestrebt wird, ist dieser Befund zu relativieren. In quantitativer Hinsicht lässt sich in beiden Konstellationen ein nur geringer Umfang der inhaltlichen Vorgaben ausmachen, sodass u.a. der Anknüpfungspunkt innerhalb des steuerlichen Tatbestandes, die Kumulierungsmöglichkeit mit direkter FuE-Förderung, die Frage der Auszahlung des Steueranreizes bei zu geringer Steuerschuld, die Inkludierung der Auftragsforschung oder die Auswahl der geförderten Unternehmensgrößen unreglementiert bleiben. Insgesamt ist auf Basis

des administrativen und inhaltlichen Vergleichs eine Ausnahme im Wege des FuE-Unionsrahmen nach vorliegender Ansicht vorzugswürdig. Trotz dieses Befundes ist zugleich festzuhalten, dass beide Optionen rechtlich realisierbar sind und mit ihren jeweiligen Vor- und Nachteilen abschließend einer politischen Würdigung im Einzelfall unterliegen.

Das Untersuchungsergebnis der weitgehenden inhaltlichen und steuerlichen Ausgestaltungsfreiheit des förderungswilligen Mitgliedstaates bei FuE-Steueranreizen durch die AGVO und den FuE-Unionsrahmen vermag zudem den Konflikt zwischen Steuer- und Förderungshoheit der Mitgliedstaaten und der Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes angemessen zu lösen. Eine die Position der Mitgliedstaaten besonders berücksichtigende Analyse ergab, dass in Anbetracht der insgesamt moderaten Vorgaben die Autonomie derselben im Bereich der direkten Steuern und Forschungsförderung gewahrt wird und beide Regime demnach europarechtskonform ausgestaltet sind.

Die Anwendung der zusammengeführten Anforderungen für eine beihilfenkonforme Ausgestaltung von Steueranreizen für FuE auf vorliegende Gesetzesinitiativen in Deutschland und vorhandene Ausgestaltungen in anderen Mitgliedstaaten der EU führte zu einem uneinheitlichen Bild. Im Ausgangspunkt handelt es sich zwar in allen Fällen um steuerliche Regelungen iSd. Beihilfenrechts und um tatbestandliche Beihilfen gem. Art. 107 I AEUV, allerdings werden die jeweiligen Vorgaben der AGVO und des FuE-Unionsrahmens nicht durchgängig und sehr unterschiedlich beachtet.

Der Entwurf für einen KMU-Forschungsbonus von Bündnis 90/Die Grünen ist im Ergebnis weder mit der AGVO noch dem FuE-Unionsrahmen vereinbar. Die Gründe dafür liegen im zu weit gefassten Radius der beihilfenfähigen Kosten und des mangelnden Ausschlusses bereits begonnener Forschungsprojekte. In beiden Fällen handelt es sich jedoch nicht um strukturelle Kernelemente des Anreizes, sodass eine Anpassung leicht umzusetzen wäre.

Der Entwurf der Bundesregierung für eine Forschungszulage auf der Basis des FZulG-E stellt eine tatbestandliche FuE-Steuerbeihilfe dar und ist im gegenwärtigen Entwurfsstadium nicht vollständig europarechtskonform ausgestaltet. Mangels Anwendbarkeit und Übereinstimmung mit den Vorgaben der AGVO ist grundsätzlich eine Notifikation gem. Art. 108 III AEUV zwingend erforderlich.

Eine positive Ausnahmeentscheidung der Kommission auf Basis des FuE-Unionsrahmens ist allerdings aufgrund eines grundfreiheitlichen Verstoßes nicht als wahrscheinlich anzusehen. Die beihilfenspezifischen Vereinbarkeitsvoraussetzungen des FuE-Unionsrahmens werden jedoch durch das FZulG-E vollständig eingehalten und in der Gesamtstruktur umfassend berücksichtigt. Eine als gesichert anzusehende Ausnahme vom Beihilfenverbot gem. Art. 107 III lit. c AEUV und positive Entscheidung der Kommission ist folglich durch eine die grundfreiheitlichen Vorgaben beachtende Modifikation der Förderungsvoraussetzungen jedoch in beihilfenrechtlicher Hinsicht ohne Einschränkungen möglich.

Die bereits seit 2002 in Österreich existierende Regelung einer gem. § 108c EStG-Ö vorgesehenen Forschungsprämie ist wegen einer fehlenden zeitlichen Begrenzung der Förderung formal weder mit den einschlägigen Vorschriften der AGVO noch des FuE-Unionsrahmens vereinbar. Zudem ist die Beihilfe bisher nicht notifiziert worden. Wegen einer aufgrund des Alters der Regelung mittlerweile faktisch nahezu ausgeschlossenen, tatbestandlich allerdings möglichen Förderung von Altvorhaben, ist ein Einschreiten der Kommission jedoch als unwahrscheinlich einzustufen und eine weitere Duldung trotz bestehender grundfreiheitlicher Verstöße ohne Einleitung eines förmlichen Verfahrens anzunehmen.

Im Gegensatz dazu stellt der in Belgien seit 2005 existierende begünstigte Berufssteuervorabzug gem. Art. 275<sup>3</sup> EStG-B bereits aufgrund der gesetzlichen Konzeption eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Ausgestaltung dar, indem die Voraussetzungen des FuE-Unionsrahmens vollständig beachtet werden. Wie bereits von der Kommission für die Vorgängerversion des FuE-Unionsrahmens festgestellt, ist die belgische Förderung auch gegenwärtig beihilfenkonform.



## Abkürzungsverzeichnis

a.E.	am Ende
a.F.	alter Fassung
a.A.	andere Auffassung
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AGVO	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung
AktG	Aktiengesetz
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht (Zeitschrift)
AStG	Außensteuergesetz
BAFE	Bruttoinlandsausgaben für FuE
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (Zeitschrift)
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
Begr.	Begründer
BEPS	base erosion and profit shifting
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BIU	Bundesverband Interaktive Unterhaltungssoftware e. V.
BMBF	Bundesministerium für Bildung und Forschung

BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich Demokratische Union
CSU	Christlich Soziale Union
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EBITDA	earnings before interest, tax, depreciation and amortization
EG	Europäische Gemeinschaft
EnergieStG	Energiesteuergesetz
EnZW	Zeitschrift für das gesamte Recht der Energiewirtschaft (Zeitschrift)
EPÜ	Europäisches Patentrechtsübereinkommen
EStAL	European State Aid Law Quarterly (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStG-B	Einkommensteuergesetz-Belgien
EStG-B-AE	Ausführungserlass zum Einkommensteuergesetz-Belgien
EStG-E	Einkommensteuergesetz-Entwurf
EStG-Ö	Einkommensteuergesetz-Österreich

EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
e. V.	eingetragener Verein
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f., ff.	folgende, fortfolgende
FDP	Freie Demokratische Partei
Fn.	Fußnote
FP-VO	Forschungsprämienverordnung
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FTR	Florida Tax Review (Zeitschrift)
FuE	Forschung und Entwicklung
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
FZulG-E	Forschungszulagengesetz-Entwurf
GA	Generalanwalt
gem.	gemäß
GewArch	Gewerbearchiv (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbesteuerengesetz
GG	Grundgesetz



ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbHR-Rundschau (Zeitschrift)
GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GrESt	Grunderwerbsteuer
Habil.	Habilitation
HGB	Handelsgesetzbuch
Hs.	Halbsatz
Hrsg.	Herausgeber
idR.	in der Regel
IFA	International Fiscal Association
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
iHv.	in Höhe von
IP	Intellectual Property
IPCEI	Important Project of Common European Interest
iSd.	im Sinne des
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
iVm.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KMU	Kleines und mittleres Unternehmen
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStG-E	Körperschaftsteuergesetz-Entwurf

KStG-Ö	Körperschaftsteuergesetz-Österreich
lit.	littera
mind.	mindestens
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NL	Nachlieferung
n.n.v	noch nicht veröffentlicht
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht (Zeitschrift)
o.ä.	oder ähnlich(es)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OHG	offene Handelsgesellschaft
PatG	Patentgesetz
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SAAP	State Aid Action Plan
SAM	State Aid Modernisation
sog.	sogenannt
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StromStG	Stromsteuergesetz

StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
u.a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
v.	vom
VCI	Verband der Chemischen Industrie e. V.
VDMA	Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau e. V.
VerfVO	Verfahrensverordnung
VO	Verordnung
Vorb.	Vorbemerkung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
z.B.	zum Beispiel
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht (Zeitschrift)
ZEuS	Zeitschrift für europarechtliche Studien (Zeitschrift)

## Literaturverzeichnis

- Adam, Heike  
Die Mitteilungen der Kommission: Verwaltungsvorschriften des Europäischen Gemeinschaftsrechts? Eine Untersuchung zur rechtsdogmatischen Einordnung eines Instruments der Kommission zur Steuerung der Durchführung des Gemeinschaftsrechts, Baden-Baden 1999.  
(zitiert: *Adam*, Mitteilungen der Kommission)
- Arbeitsgruppe „Steuerliche F&E-Förderung“ der Forschungsunion Wirtschaft – Wissenschaft  
Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformoption, DStR 2009, 179.
- Arginelli, Paolo  
Innovation through R&D Tax Incentives: Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy, World Tax Journal 2015, 3.
- Atzmüller, Martin/  
Mayr, Gunter  
Steuerliche Forschungsförderung in Österreich, IStR 2017, 143.
- Bacon, Kelyn  
European Union Law of State Aid, 3. Auflage, Oxford 2017.  
(zitiert: *Bacon*, European Union Law of State Aid)

- Bal, Aleksandra Competition for Research & Development Tax Incentives in the European Union – How an Optimal Research & Development System Should be Designed, *Bulletin for International Taxation* 2012, 573.
- Bal, Aleksandra/  
Offermanns, René R&D Tax Incentives in Europe, *European Taxation* 2012, 167.
- Balbinot, Chiara Europäisches Beihilfeverbot vs. mitgliedstaatliche Steuersouveränität – eine kritische Untersuchung der Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV im Steuerrecht, *FR* 2018, 729.
- Bardens, Saskia/  
Scheffler, Wolfram Patentboxen nicht das beste Instrument zur Förderung von Forschung und Entwicklung, *Ubg* 2016, 483.
- Bartosch, Andreas EU-Beihilfenrecht. Art. 106-109 AEUV, De-minimis-Verordnung, DAWI-Paket, Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung sowie Verfahrensordnung. Kommentar, 2. Auflage, München 2016.  
  
(zitiert: *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht)
- Bartosch, Andreas Die Selektivität der Selektivität – Wie ist es um die Gestaltungsfreiräume der Mitgliedstaaten in der Wirtschaftsförderung bestellt?, *EuZW* 2015, 99.
- Bartosch, Andreas Neues zur Selektivität in der EU-Beihilfenkontrolle – und warum dieses Thema jeden Wirtschaftsjuristen angeht, *BB* 2016, 855.

- Bartosch, Andreas (Neu-)Entwicklungen in der materiellen Selektivität, EuZW 2017, 756.
- Bartosch, Andreas Die Verwaltungspraxis der Kommission betreffend Steuerbeihilfen vor dem Hintergrund der allerjüngsten Rechtsprechungsaussagen. Was bleibt noch vom Erdenfeste, EuZW 2018, 891.
- Baumhoff, Hubertus/  
Ditz, Xaver/  
Greinert, Markus Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach den Änderungen des § 1 Abs. 3 AStG durch das EU-Umsetzungsgesetz, DStR 2010, 1309.
- Becker, Johannes/  
Englisch, Joachim Bestimmungslandbesteuerung von Unternehmensgewinnen – US-Steuerpläne als Herausforderung für die EU, Ubg 2017, 69.
- Behrens, Peter Die Konvergenz der wirtschaftlichen Freiheiten im europäischen Gemeinschaftsrecht, EuR 2012, 145.
- Behrens, Peter Europäisches Marktöffnungs- und Wettbewerbsrecht. Eine systematische Darstellung der Wirtschafts- und Wettbewerbsverfassung der EU, Heidelberg 2017.  
  
(zitiert: *Behrens*, Europäisches Marktöffnungs- und Wettbewerbsrecht)
- Benkard, Georg (Begr.)/  
Ehlers, Jochen/  
Kinkeldey, Ursula (Hrsg.) Europäisches Patentübereinkommen, 3. Auflage, München 2019.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Benkard, EPÜ)

- Benz, Sebastian/  
Böhmer, Julian
- Der RegE eines § 4j EStG zur Beschränkung der Abziehbarkeit von Lizenzzahlungen (Lizenzschranke), DB 2017, 206.
- Bergmann, Malte/  
Süß, Christian
- Neues zum Verlustuntergang: Erste Überlegungen zum Entwurf eines § 8d KStG, DStR 2016, 2185.
- Bilobrk, Andrija
- Steuerliche Förderung unternehmerischer Forschung und Entwicklung. Eine Simulation alternativer steuerlicher Fördermaßnahmen für Personen- und Kapitalgesellschaften, Lohmar 2016.
- (zitiert: *Bilobrk*, Steuerliche Förderung unternehmerischer Forschung und Entwicklung)
- Birk, Dieter
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983.
- (zitiert: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen)
- Birk, Dieter
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmensteuerreform, StuW 2000, 328.
- Birk, Dieter/  
Desens, Marc/  
Tappe, Henning
- Steuerrecht, 21. Auflage, Heidelberg 2018.
- (zitiert: *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht)
- Birkholz, Christian/  
Hagemann, Tobias
- Entwurf eines Forschungszulagengesetzes, Ubg 2019, 377.

- Birnstiel, Alexander/  
Bungenberg, Marc/  
Heinrich, Helge (Hrsg.)
- Europäisches Beihilfenrecht, Baden-Baden 2013.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Birnstiel/Bungenberg/  
Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht)
- Blümich, Walter (Begr.)/  
Heuermann, Bernd/  
Brandis, Peter (Hrsg.)
- Einkommensteuergesetz. Körperschaftsteuergesetz. Gewerbesteuergesetz. Kommentar. 147. Auflage, München Mai 2019.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Blümich, EStG/KStG/  
GewStG)
- Bohn, Alexander
- Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, Wiesbaden 2009.  
(zitiert: *Bohn*, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs)
- Bornkamm, Joachim/  
Montag, Frank/  
Säcker, Franz Jürgen (Hrsg.)
- Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht. Kartellrecht. Missbrauchs- und Fusionskontrolle. Band 1 Europäisches Wettbewerbsrecht, 2. Auflage, München 2015.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Bornkamm/Montag/Säcker, MüKoEU WettbR Band 1)
- Brandau, Janina/  
Neckenich, Lennart/  
Reich, Daniel/  
Reimer, Ekkehart
- Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175.
- Brauner, Yariv
- What the BEPS?, Florida Tax Review 2014, 55.



- Brinkmann, Jan/  
Maier, Anette/  
Brandstätter, Daniel
- Forschung und Entwicklung – Steueroptimierung durch Nutzung ausländischer Anreize, IStR 2009, 563.
- Broemel, Karl
- Steuerplanung bei internationaler Forschung und Entwicklung. Standortwahl für grenzüberschreitende Auftragsforschung in einem quantitativen Simulationsmodell, Wiesbaden 2016.
- (zitiert: *Broemel*, Steuerplanung bei internationaler Forschung und Entwicklung)
- Brohm, Markus U.
- Die Mitteilungen der Kommission im Europäischen Verwaltungs- und Wirtschaftsraum. Typologie, Rechtsnatur und Bindungswirkung für die Behörden der Mitgliedstaaten, Baden-Baden 2012.
- (zitiert: *Brohm*, Mitteilungen der Kommission)
- Brown, Jason M.
- Patent Box Taxation, *The International Lawyer* 2012, 913.
- Buendía Sierra, José Luis
- Finding Selectivity or the Art of Comparison. Annotation on the Judgment of the Court of Justice of the European Union (First Chamber) of 8 September 2011 in Joined Cases C-78 to 80/08, *Paint Graphos*, EStAL 2018, 85.
- Bundesministerium der Finanzen
- Sechszwanzigster Subventionsbericht. Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018, abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffent>

liche\_Finzen/Subventionspolitik/2017-08-23-subventionsbericht-26-anlage.pdf;jsessionid=21418CB4C4EE546E25FDF4F02C16EC5D?\_\_blob=publicationFile&v=1 (22.08.2019).

(zitiert: BMF, Subventionsbericht 2017)

Bundesministerium der Finanzen

Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung. Referentenentwurf v. 12.04.2019, abrufbar unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/Forschungszulagengesetz-FZulG/1-Referentenentwurf.pdf;jsessionid=A2759E0353E502C60E4F7B99C46D389D?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Forschungszulagengesetz-FZulG/1-Referentenentwurf.pdf;jsessionid=A2759E0353E502C60E4F7B99C46D389D?__blob=publicationFile&v=2) (22.08.2019).

(zitiert: BMF, Referentenentwurf FZulG-E)

Bundesministerium für Bildung und Forschung

Bundesbericht Forschung und Innovation 2018. Forschungs- und innovationspolitische Ziele und Maßnahmen, abrufbar unter: [https://www.bundesbericht-forschung-innovation.de/files/Publikation-bufi\\_2018\\_Hauptband\\_barrierefrei.pdf](https://www.bundesbericht-forschung-innovation.de/files/Publikation-bufi_2018_Hauptband_barrierefrei.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: BMBF, Bundesbericht Forschung und Innovation 2018)

Bundesministerium für  
Bildung und Forschung

Daten und Fakten zum deutschen Forschungs- und Innovationssystem. Datenband Bundesbericht Forschung und Innovation 2018, abrufbar unter: [https://www.bundesbericht-forschung-innovation.de/files/Publikation-bufi\\_2018\\_Datenband\\_barrierefrei.pdf](https://www.bundesbericht-forschung-innovation.de/files/Publikation-bufi_2018_Datenband_barrierefrei.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: BMBF, Daten und Fakten zum deutschen Forschungs- und Innovationssystem)

Bundesministerium für  
Bildung und Forschung

Forschungs- und Innovationspolitik der Länder. Länderband Bundesbericht Forschung und Innovation 2018, abrufbar unter: [https://www.bundesbericht-forschung-innovation.de/files/Publikation-bufi\\_2018\\_Laenderband\\_barrierefrei.pdf](https://www.bundesbericht-forschung-innovation.de/files/Publikation-bufi_2018_Laenderband_barrierefrei.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: BMBF, Forschungs- und Innovationspolitik der Länder)

Bundesministerium für  
Umwelt, Naturschutz,  
Bau und Reaktorsicherheit

Umweltforschungsplan. Forschungskennzahl 3715 17 103 0. EU-Beihilfenpolitik – Analyse der Auswirkungen des neuen Beihilferechts unter besonderer Berücksichtigung des Instruments der Ex-post-Evaluierung, abrufbar unter: [https://www.bmu.de/fileadmin/Daten\\_BMU/Pools/Forschungsdatenbank/fkz\\_3715\\_17\\_103\\_eu-beihilfepolitik\\_bf.pdf](https://www.bmu.de/fileadmin/Daten_BMU/Pools/Forschungsdatenbank/fkz_3715_17_103_eu-beihilfepolitik_bf.pdf) (31.07.2019).

(zitiert: BMU, Umweltforschungsplan – EU-Beihilfepolitik)

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V./

360-Grad-Check. Steuerliche Rahmenbedingungen für Forschung & Entwicklung, abrufbar unter: [https://www.zvei.org/fileadmin/user\\_upload/](https://www.zvei.org/fileadmin/user_upload/)

- Zentralverband Elektrotechnik- und Elektroindustrie e. V. Presse\_und\_Medien/Pressebereich/2017-002\_BDI\_und\_ZVEI\_Zehn\_Prozent\_Steuerzuschuss\_fuer\_Forschung\_und\_Entwicklung/20170116\_Broschuere\_BDI\_ZVEI\_360-Grad-Check.pdf (22.08.2019).  
(zitiert: BDI, Steuerliche Rahmenbedingungen für FuE)
- Bundesverband Interaktive Unterhaltungssoftware e. V. Entwurf eines Modells zur steuerlichen Kulturförderung im Bereich interaktiver elektronischer Werke v. 25.11.2016, abrufbar unter: [https://www.game.de/wp-content/uploads/2016/11/20161125\\_Modellentwurf\\_steuerliche\\_Gamesfoerderung-inkl-Kulturtest.pdf](https://www.game.de/wp-content/uploads/2016/11/20161125_Modellentwurf_steuerliche_Gamesfoerderung-inkl-Kulturtest.pdf) (22.08.2019).  
(zitiert: BIU, Entwurf eines Modells zur steuerlichen Kulturförderung im Bereich interaktiver elektronischer Werke)
- Calliess, Christian (Hrsg.) Herausforderungen an Staat und Verfassung. Völkerrecht – Europarecht – Menschenrechte. Liber Amicorum für Torsten Stein zum 70. Geburtstag, Baden-Baden 2015.  
(zitiert: *Bearbeiter*, Beitrag, in: Calliess, Herausforderungen an Staat und Verfassung)
- Calliess, Christian/  
Ruffert, Matthias (Hrsg.) EUV/AEUV. Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta. Kommentar, 5. Auflage, München 2016.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV)

- Clemens, Martin/  
Laurent, Nathalie Die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Lizenzzahlungen, DStR 2008, 440.
- Cordewener, Axel/  
Henze, Thomas EU-Beihilfenverbot und nationale Unternehmensbesteuerung, FR 2016, 756.
- Crones, Sebastian Selbstbindungen der Verwaltungen im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Baden-Baden 1997.  
  
(zitiert: *Crones*, Selbstbindungen der Verwaltungen)
- Dauses, Manfred/  
Ludwigs, Markus (Hrsg.) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts. Loseblattausgabe, 47. Auflage, München 2019.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Dauses, EU-Wirtschaftsrecht)
- de Broe, Luc The State Aid Selectivity-Test in Corporate Tax Matters: CJEU Applies Common Sense in Its Judgments on the German 'Sanierungs'-clause, but Do We Have All Pieces of the Puzzle Now?, *ec Tax Review* 2018, 285.
- Demleitner, Andreas Deutsche Steuernormen im Fokus des europäischen Beihilferechts, *ISR* 2016, 328.
- Deutscher Bundestag Ausarbeitung des Wissenschaftlichen Dienstes. Ausgewählte Fragen zu einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE). Internationaler Vergleich, Abgrenzungsfragen, Administration, WD 4 - 3000 - 059/15, 2015, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/>

blob/408034/8d53abf5583ec23147bcc86e7dde  
53c9/wd-4-059-15-pdf-data.pdf (22.08.2019).

(zitiert: Deutscher Bundestag – Wissenschaftli-  
cher Dienst, Ausarbeitung Steuerliche Förderung  
von Forschung und Entwicklung)

- de Weerth, Jan Neues zur „Selektivität“ im EU-Beihilferecht, DB  
2017, 275.
- Ditz, Xaver/  
Quilitzsch, Carsten Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zu-  
sammenhang mit Rechteüberlassungen – die Ein-  
führung einer Lizenzschranke in § 4j EStG, DStR  
2017, 1561.
- Dölker, Angelika Steuerliche Förderung von Forschung und Ent-  
wicklung – quo vadis Deutschland, BB 2017, 2906.
- Drüen, Klaus-Dieter Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europä-  
rechtswidrige Beihilfe – Anmerkungen zur Bei-  
hilfeentscheidung der EU-Kommission vom  
26.1.2011, DStR 2011, 289.
- Drüen, Klaus-Dieter Verfassungsrechtliche Positionen zur Mindestbe-  
steuerung, FR 2013, 393.
- Drüen, Klaus-Dieter Leitlinien des Unternehmenssteuerrechts, DStZ  
2014, 564.
- Drüen, Klaus-Dieter Einführung in das Unternehmenssteuerrecht, ad  
legendum 2015, 284.

- Durinke, Corinna  
 Der neue Gemeinschaftsrahmen für Forschungs-, Entwicklungs- und Innovationsbeihilfen. Inhalt, Bedeutung und Rechtsnatur, Berlin 2010.  
 (zitiert: *Durinke*, Gemeinschaftsrahmen für FuE)
- Ecker, Brigitte/  
 Brandl, Bianca/  
 Fink, Nikolaus/  
 Kaufmann, Peter/  
 Loretz, Simon/  
 Sardadvar, Sascha/  
 Sellner, Richard/  
 Sheikh, Sonja/  
 Wolf, Laurenz  
 Evaluierung der Forschungsprämie gem. § 108c EStG. Endbericht. Studie im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen (BMF), abrufbar unter: [https://www.bmf.gv.at/budget/aktuelle-berichte/BMF\\_Evaluierung\\_der\\_Forschungspraemie\\_Endbericht.pdf?67ruop](https://www.bmf.gv.at/budget/aktuelle-berichte/BMF_Evaluierung_der_Forschungspraemie_Endbericht.pdf?67ruop) (22.08.2019).  
 (zitiert: *Ecker* u.a., Evaluierung der Forschungsprämie 2017)
- Ehlers, Dirk/  
 Pünder, Hermann (Hrsg.)  
 Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Auflage, Berlin 2016.  
 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Ehlers/Pünder, Allgemeines Verwaltungsrecht)
- Eikenberg, Henning  
 Forschung und technologische Entwicklung im AEUV – Fortschritte und Widersprüche, EuR 2013, 224.
- Eikenberg, Henning  
 Plädoyer für eine Änderung der Gründungsverträge der EU: Die Vorschriften über Forschung, technologische Entwicklung und Raumfahrt, EuR 2015, 802.
- Eismann, Günther  
 Die neue steuerliche Förderung der Elektromobilität ab 2019, DStR 2019, 903.

- Ekkenga, Jens/  
Safaei, Javid
- Bedroht die EU-Beihilfenaufsicht die Steuer-autonomie der Mitgliedstaaten? Zweifel sind angebracht: Ein Gegenplädoyer am Beispiel von Steuererleichterungen in Krisen- und Insolvenzfällen, DStR 2018, 1993.
- Ellenrieder, Benedikt
- Verhandlung der Grundsätze der beihilfenrechtlichen Selektivität – Grundlegende Gedanken im Nachgang zur mündlichen Verhandlung des EuG in den Rechtssachen World Duty Free und Banco Santander und Santusa, IStR 2018, 480.
- Ellenrieder, Benedikt/  
Mörwald, Frieder B.
- Licht am Ende des Tunnels? – Analyse der Schlussanträge des Generalanwalts am EuGH zur (fehlenden) Beihilfeneigenschaft des § 6a GrEStG, Rs. C-374/17, IStR 2018, 861.
- Elschner, Christina/  
Nagel, Agata
- Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Polen: aktuelle Entwicklungen und internationaler Vergleich, IStR 2017, 442.
- Englisch, Joachim
- Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Köln 2005.
- (zitiert: *Englisch*, Dividendenbesteuerung)
- Englisch, Joachim
- Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, Tübingen 2008.
- (zitiert: *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit)



Englisch, Joachim	Zur Bedeutung des gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatzes im Recht der Gemeinschaftsbeihilfen, EuR 2009, 488.
Englisch, Joachim	Steuerliche Sonderbelastungen als verbotene Beihilfe – eine unionsrechtliche Achillesferse der Kernbrennstoffsteuer, StuW 2012, 318.
Englisch, Joachim	EU State Aid Rules Applied to Indirect Tax Measures, ec Tax Review 2013, 9.
Englisch, Joachim	Zum territorialen Zuschnitt steuerlicher Forschungsförderung im Lichte europäischer Grundfreiheiten, ISR 2017, 364.
Englisch, Joachim	Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter – Eine Würdigung steuerlicher Privilegierungen von IP-Einkommen nach dem Nexus Approach, StuW 2017, 331.
Englisch, Joachim	Steuer- und wirtschaftspolitische Bedeutung von Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter, Wirtschaftsdienst 2017, 577.
Englisch, Joachim	Das EU-Beihilfenverbot – der ultimative Anti-Missbrauchstatbestand?, DStR 2018, 2501.
Europäische Kommission	A Study on R&D Tax Incentives. Final report 2014, Taxation Papers. Working Paper N. 52 – 2014,

abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study\\_on\\_rnd\\_tax\\_incentives\\_-\\_2014.pdf](https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study_on_rnd_tax_incentives_-_2014.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: Europäische Kommission, Study on R&D Tax Incentives)

Europäische Kommission EU Wettbewerbsrecht. Wettbewerbsregeln für Staatliche Beihilfen. Stand: 15. April 2014, abrufbar unter: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/compilation/state\\_aid\\_15\\_04\\_14\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/compilation/state_aid_15_04_14_de.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: Europäische Kommission, Wettbewerbsregeln für Staatliche Beihilfen)

Europäische Kommission Horizon 2020. First Results, 2015, abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/programmes/horizon2020/sites/horizon2020/files/horizon\\_2020\\_first\\_results.pdf](https://ec.europa.eu/programmes/horizon2020/sites/horizon2020/files/horizon_2020_first_results.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: Europäische Kommission, Horizon 2020. First Results)

Europäisches Parlament Arbeitsdokument zu institutionellen und rechtlichen Auswirkungen der Anwendung der Instrumente des „Soft law“ v. 22.02.2007, PE 384.581 v 02-00, Dok. 653346, abrufbar unter: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-384.581+02+DOC+PDF+V0//DE&language=DE> (22.08.2019).

(zitiert: Europäisches Parlament, Arbeitsdokument Soft Law)

Expertenkommission Forschung und Innovation Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands. Gutachten 2016, abrufbar unter: [https://www.e-fi.de/fileadmin/Gutachten\\_2016/EFI\\_Gutachten\\_2016.pdf](https://www.e-fi.de/fileadmin/Gutachten_2016/EFI_Gutachten_2016.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2016)

Expertenkommission Forschung und Innovation Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands. Gutachten 2017, abrufbar unter: [https://www.e-fi.de/fileadmin/Gutachten\\_2017/EFI\\_Gutachten\\_2017.pdf](https://www.e-fi.de/fileadmin/Gutachten_2017/EFI_Gutachten_2017.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2017)

Expertenkommission Forschung und Innovation Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands. Gutachten 2018, abrufbar unter: [https://www.e-fi.de/fileadmin/Gutachten\\_2018/EFI\\_Gutachten\\_2018.pdf](https://www.e-fi.de/fileadmin/Gutachten_2018/EFI_Gutachten_2018.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2018)

Expertenkommission Forschung und Innovation Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands. Gutachten 2019, abrufbar unter: [https://www.e-fi.de/fileadmin/Gutachten\\_2019/EFI\\_Gutachten\\_2019.pdf](https://www.e-fi.de/fileadmin/Gutachten_2019/EFI_Gutachten_2019.pdf) (22.08.2019).

(zitiert: Expertenkommission Forschung und Innovation, EFI-Gutachten 2019)

- Ezcurra, Marta Villar  
(Hrsg.) State Aids, Taxation and the Energy Sector, Pamplona 2017.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, Titel, in: Ezcurra, State Aids, Taxation and the Energy Sector)
- Fann, Wen-Ching Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung, Baden-Baden 2009.  
  
(zitiert: *Fann*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung)
- Fehling, Daniel/  
Schmid, Mareike BEPS und die EU: Was ist die "europäische Dimension" von BEPS? – Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, IStR 2015, 493.
- Ferdinand, Michael Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften – Analyse der Auswirkungen auf Start-up-Unternehmen und Organschaften, BB 2017, 87.
- Fetzer, Thomas/  
Böser, Tobias Die EuGH-Entscheidungen zu § 8c Abs. 1a KStG sowie § 6a GrEStG und deren Auswirkungen auf beihilfekritische Steuervergünstigungen, DStR 2019, 1177.
- Fier, Andreas/  
Harhoff, Dietmar Die Evolution der bundesdeutschen Forschungs- und Technologiepolitik: Rückblick und Bestandsaufnahme, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2002, 279.
- Förster, Guido/  
v. Cölln, Tobias Die Neuregelung des § 8d KStG beim schädlichen Beteiligungserwerb, DStR 2017, 8.

- Forrester, Emily Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition, *ec Tax Review* 2018, 19.
- Fort, Edouard EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach, *European Taxation* 2017, 370.
- Frenz, Walter Mittelstandsförderung in der Auftragsvergabe und Unionsrecht, *GewArch* 2018, 95.
- Frotscher, Gerrit Grundfragen der Funktionsverlagerung, *FR* 2008, 49.
- Frotscher, Gerrit/  
Drüen, Klaus-Dieter KStG. GewStG. UmwStG. Kommentar, 149. EGL, Freiburg im Breisgau April 2019.  
*(zitiert: Bearbeiter, in: Frotscher/Drüen, KStG/ GewStG/UmwStG)*
- Frye, Bernd Unternehmensteuerreform 2008: Steuerliche Auswirkungen der Rechtsformwahl, *BC* 2008, 93.
- Fuhrmann, Sven (Hrsg.) Außensteuergesetz. Kommentar, 3. Auflage, Herne 2017.  
*(zitiert: Bearbeiter, in: Fuhrmann, AStG)*
- Germelmann, Claas-Friedrich Beihilferechtliche Rahmenvorgaben für staatliche Umlagesysteme – Neue Konturen für das Kriterium der staatlichen Mittel?, *EWS* 2013, 161.

- Glanegger, Peter/  
Güroff, Georg (Begr.)/  
Selder, Johannes/  
Wagner, Ludwig (Hrsg.) Gewerbesteuer­gesetz. Kommen­tar, 9. Auflage,  
München 2017.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Glanegger/Güroff, GewStG)
- Glatz, Solvejg Zur Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem  
unionsrechtlichen Beihilferecht, IStR 2016, 447.
- Gosch, Dietmar (Hrsg.) Körperschaftsteuergesetz. Kommen­tar, 3. Auf­  
lage, München 2015.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Gosch, KStG)
- Grabitz, Eberhard/  
Hilf, Meinhard/  
Nettesheim, Martin (Hrsg.) Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV.  
Loseblattausgabe, 67. Auflage, München Juni  
2019.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim,  
Recht der EU)
- Grunwald, Jürgen Neuere Entwicklungen des EU-Forschungsrechts,  
ZEuS 2011, 607.
- Gundel, Jörg Der prozessuale Status der Beihilfenrichtlinien der  
EU-Kommission, EuZW 2016, 606.
- Gundel, Jörg Die Autonomie des EU-Beihilfenrechts gegen­  
über der EU-Binnenmarktgesetzgebung, EWS  
2016, 301.
- Haase, Florian (Hrsg.) Außensteuergesetz. Doppelbesteuerungsabkom­  
men, 3. Auflage, Heidelberg 2016.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Haase, AStG/DBA)

- Haase, Florian/  
Nürnberg, Philipp Steuerliche Aspekte der Erschaffung, Ansiedlung und Verlagerung von IP, FR 2017, 1.
- Haase, Kerstin/  
Bolik, Andreas/  
Nonnenmacher, Roland Startschuss für eine steuerliche Forschungsförderung – Innovationsbremse gelöst?, DB 2019, 1584.
- Hackemann, Tim/  
Sydow, Sabine Richtungsentscheidung des EuGH in der Rs. C-6/12, P Oy für die Voraussetzungen der Einstufung einer Sanierungsklausel als staatliche Beihilfe; Auswirkungen auf die suspendierte deutsche Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG, IStR 2013, 786.
- Hagemann, Tobias/  
Kahlenberg, Christian Die Lizenzschranke (§ 4j EStG) aus verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht, FR 2017, 1125.
- Hancher, Leigh/  
Ottervanger, Tom/  
Slot, Piet Jan (Hrsg.) EU State Aids, 5. Auflage, London 2016.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids)
- Hebig, Michael/  
Kaiser, Karin/  
Koschmieder, Kurt-Dieter/  
Oblau, Markus (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung. Festschrift für Wilhelm H. Wacker zum 75. Geburtstag, Berlin 2006.  
(zitiert: *Bearbeiter*, Titel, in: Hebig/Kaiser/Koschmieder/Oblau, FS Wacker)
- Heidenhain, Martin  
(Hrsg.) European State Aid Law. Handbook, München 2010.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Heidenhain, European State Aid Law)

- Hennrichs, Joachim                      Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht. Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmensteuerreform, *StuW* 2002, 201.
- Herbold, Sabine                              Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im internationalen Vergleich – Eine qualitative und quantitative Analyse für die 27 EU-Mitgliedstaaten und die USA unter besonderer Berücksichtigung Deutschlands, Lohmar 2009.  
  
(zitiert: *Herbold*, Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung)
- Herrmann, Carl/  
Heuer, Gerhard/  
Raupach, Arndt (Begr.)/  
Hey, Johanna/  
Wendt, Michael (Hrsg.)                      Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar, 292. EGL, Köln Juni 2019.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: H/H/R, EStG/KStG)
- Herzig, Norbert/  
Bohn, Alexander/  
Fritz, Gunnar                                  Alternativmodelle zur Zinsschranke, *DStR* 2009 Beihefter 29, 61.
- Heuermann, Bernd                           System- und Prinzipienfragen beim Verlustabzug. Zugleich zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung, *FR* 2012, 435.
- Hey, Johanna                                  EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, *StuW* 2015, 331.



- Heyes, Martin Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG), Berlin 2014.  
(zitiert: *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke)
- Heyvaert, Werner Belgium's New Innovation Income Deduction Regime, *European Taxation* 2018, 206.
- Hörhammer, Evelyn Neueste Entwicklungen beim Verlustabzug nach § 8c KStG, *DStR* 2019, 847.
- Hoffmann-Riem, Wolfgang/  
Schmidt-Aßmann, Eberhard/  
Voßkuhle, Andreas (Hrsg.) Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band I Methoden. Maßstäbe. Aufgaben. Organisation, 2. Auflage, München 2012.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, *GVwR* I)
- Hofmann, Herwig/  
Micheau, Claire (Hrsg.) State Aid Law of the European Union, Oxford 2016.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Hofmann/Micheau, *State Aid Law of the European Union*)
- Holtmann, Clemens Staatliche Beihilfen: EuG bestätigt Beihilfenqualität der Sanierungsklausel. Im Blickpunkt: Das EuG-Urteil GFKL Financial Services, *EWS* 2016, 61.

- Hornig, Marcus Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland – Handlungsempfehlungen vor dem Hintergrund ausgewählter internationaler FuE-Steuerregime, BB 2010, 215.
- Hottmann, Jürgen Der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG. Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 8.5.2009, DStR 2009, 1236.
- Immenga, Ulrich/  
Mestmäcker, Ernst-  
Joachim (Hrsg.) Wettbewerbsrecht. Band 1. EU/Teil 1. Kommentar zum Europäischen Kartellrecht, 5. Auflage, München 2012.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Immenga/Mestmäcker, EU-Wettbewerbsrecht Band 1)
- Immenga, Ulrich/  
Mestmäcker, Ernst-  
Joachim/  
Körper, Torsten (Hrsg.) Wettbewerbsrecht. Band 3. Beihilfenrecht/Sonderbereiche. Kommentar zum Deutschen und Europäischen Kartellrecht, 5. Auflage, München 2016.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Immenga/Mestmäcker/Körper, EU-Wettbewerbsrecht Band 3)
- International Fiscal Association Cahiers De Droit Fiscal International. Studies on International Fiscal Law. Volume 100a. Tax incentives on research and development (R&D), Den Haag 2015.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, Land, in: IFA R&D-Studie 2015)

- Ismer, Roland/  
Karch, Alexandra Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, IStR 2014, 130.
- Ismer, Roland/  
Piotrowski, Sophia Falsche Begründung – richtiges Ergebnis? Zur beihilferechtlichen Argumentation im Vorlagebeschluss zum Sanierungserlass, DStR 2015, 1993.
- Ismer, Roland/  
Piotrowski, Sophia Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited, Intertax 2018, 156.
- Jachmann, Monika Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Stuttgart 2000.  
  
(zitiert: *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit)
- Jacobs, Otto/  
Endres, Dieter/  
Spengel, Christoph (Hrsg.) Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland. Ausländische Investitionen im Inland, 8. Auflage, München 2016.  
  
(zitiert: *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung)
- Jacobs, Otto/  
Scheffler, Wolfram/  
Spengel, Christoph (Hrsg.) Unternehmensbesteuerung und Rechtsform. Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen, 5. Auflage, München 2015.  
  
(zitiert: *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform)



- Karcher, Boris  
Finanzierung und Förderung innovativer KMU in Deutschland, Sternsfeld 2015.  
(zitiert: *Karcher*, Förderung innovativer KMU in Deutschland)
- Kessler, Wolfgang/  
Egelhof, Julian/  
Probst, Dominik  
Die Sanierungsklausel im Beihilfenrecht – Roma locuta, causa finita, DStR 2018, 1945.
- Kirchhof, Paul/  
Seer, Roman (Hrsg.)  
Einkommensteuergesetz. Kommentar, 18. Auflage, Köln 2019.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Kirchhof, EStG)
- Klemt, Felix  
Richtungsentscheidung für Kompetenzen in Europa – lässt das Beihilferecht die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG zu?, DStR 2013, 1057.
- Knauff, Matthias  
Der Regelungsverbund: Recht und Soft Law im Mehrebenensystem, Tübingen 2010.  
(zitiert: *Knauff*, Recht im Mehrebenensystem)
- Knief, Peter  
Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik, Köln 1968.  
(zitiert: *Knief*, Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik)

- Kniese, Christian                      Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, Frankfurt am Main 2013.  
  
(zitiert: *Kniese*, Europarechtlicher Rahmen einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung)
- Knobbe-Keuk, Brigitte                Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993.  
  
(zitiert: *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht)
- Koenig, Christian                      Where is State Aid Law heading to, EStAL 2014, 611.
- Köster, Thomas                        Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen: Die gleich lautenden Ländererlasse zu § 8 Nr. 1 GewStG vom 4.7.2008, DStZ 2008, 703.
- Kokott, Juliane                        Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs, ISR 2017, 395.
- Kokott, Juliane                        Das Steuerrecht der Europäischen Union, München 2018.  
  
(zitiert: *Kokott*, Steuerrecht der EU)
- Kraft, Gerhard (Hrsg.)                Außensteuergesetz. Kommentar, 2. Auflage, München 2019.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Kraft, AStG)

- Kraßer, Rudolf/  
Ann, Christoph (Hrsg.) Patentrecht. Lehrbuch zum deutschen und europäischen Patentrecht, 7. Auflage, München 2016.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Kraßer/Ann, Patentrecht)
- Krumm, Marcel Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem. Eine juristische Untersuchung steuergesetzlicher Bewertungsnormen unter besonderer Berücksichtigung der Verkehrswerte, Köln 2014.  
(zitiert: *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem)
- Kube, Hanno/  
Reimer, Ekkehart/  
Spengel, Christoph Tax Policy: Trends in the Allocation of Powers Between the Union and Its Member States, *ec Tax Review* 2016, 247.
- Kühbacher, Thomas Ist der Inlandsbezug bei der Forschungsprämie zulässig?, *SWI* 2014, 481.
- Küting, Karlheinz/  
Ellmann, David Die Herstellungskosten von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, *DStR* 2010, 1300.
- Kulosa, Egmont Der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG) nach dem Unternehmensteuerreformgesetz sowie neue Entwicklungen zur Ansparabschreibung, *DStR* 2008, 131.
- Kußmaul, Heinz/  
Kloster, Florian/  
Licht, Daniel Zielsetzung, Hintergründe und Rahmenbedingungen der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung für KMU, *StB* 2019, 50.

- Lampreave, Patricia Harmful Tax Competition and Fiscal State Aid: Two Sides of the Same Coin?, European Taxation 2019, 197.
- Lang, Joachim Systematisierung von Steuervergünstigungen. Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, Berlin 1974.  
(zitiert: *Lang*, Systematisierung von Steuervergünstigungen)
- Lang, Joachim Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer - Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988.  
(zitiert: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer)
- Lang, Joachim Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995.  
(zitiert: *Bearbeiter*, Titel, in: Lang, FS Tipke)
- Lang, Joachim Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG – eine Bestandsaufnahme, GmbHR 2012, 57.
- Lang, Joachim/  
Englisch, Joachim Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, StuW 2005, 3.
- Lang, Michael State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ, EStAL 2012, 411.



- Lang, Michael (Hrsg.)      Europäisches Steuerrecht. 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Wien, 18 und 19. September 2017, Veröffentlichung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 41, Köln 2018.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, Beitrag, in: Lang, DStJG 41 (2018))
- Lehmann, Sören      Steuerliche Anreize für Forschungs- und Entwicklungskosten, DStR 2010, 1459.
- Lenski, Edgar/  
Steinberg, Wilhelm  
(Begr.)/  
Sarrazin, Viktor (Hrsg.)      Kommentar Gewerbesteuergesetz, 127. EGL, Köln Juni 2019.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Lenski/Steinberg, GewStG)
- Lenz, Carl-Otto/  
Borchardt, Klaus Dieter  
(Hrsg.)      EU-Verträge Kommentar. EUV – AEUV – GRCh, 6. Auflage, Köln 2012.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge)
- Linke, Benjamin      Die Leitlinien der Kommission zu staatlichen Beihilfen für Flughäfen und Luftverkehrsgesellschaften. Wie steht es um die rechtskonforme staatliche Unterstützung von Flughäfen?, NVwZ 2014, 1541.
- Löhr, Sebastian      Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, IFSt-Schrift Nr. 459, Bonn 2009.  
  
(zitiert: *Löhr*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, IFSt-Schrift Nr. 459)

- Luck, Verena Katharina "Alles oder Nichts" – Die Freigrenze im Steuerrecht, Berlin 2014.  
(zitiert: *Luck*, Die Freigrenze im Steuerrecht)
- Lübbig, Thomas/  
Martin-Ehlers, Andrés Beihilfenrecht der EU. Das Recht der Wettbewerbsaufsicht über staatliche Beihilfen in der Europäischen Union, 2. Auflage, München 2009.  
(zitiert: *Lübbig/Martin-Ehlers*, Beihilfenrecht der EU)
- Lüdicke, Jochen/  
Sistermann, Christian  
(Hrsg.) Unternehmensteuerrecht. Gründung. Finanzierung. Umstrukturierung. Übertragung. Liquidation, 2. Auflage, München 2018.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht)
- Luja, Raymond H. C. Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty, *ec Tax Review* 2016, 312.
- Luts, Joris Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct, *ec Tax Review* 2014, 258.
- Marquart, Christian Die Möglichkeit der Verlustverrechnung als selektive Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen? – Wider die Beihilferechtswidrigkeit der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG), *IStR* 2011, 445.

- Meyering, Stephan/  
Hintzen, Christoph/  
Reiter, Lukas      Zum RegE eines Forschungszulagengesetzes –  
Darstellung und kritische Würdigung, DB 2019,  
1577.
- Micheau, Claire (Hrsg.)      State Aid, Subsidy and Tax Incentives under EU  
and WTO Law, Alphen aan den Rijn 2014.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Micheau, State Aid, Sub-  
sidy and Tax Incentives)
- Mitterlehner, Karl/  
Mitterlehner, Matthias      Steueranreize für Forschung und Entwicklung –  
IFA-Nationalbericht Österreich für den IFA-Kon-  
gress 2015 in Basel, SWI 2015, 600.
- Mohaupt, Annette      Steuerliche Förderung von Forschung und Ent-  
wicklung. Entwurf eines Gesetzes zur steuerli-  
chen Förderung von Forschung und Entwicklung  
(Forschungszulagengesetz), NWB 2019, 1809.
- Monsenego, Jérôme      Selectivity in State Aid Law and the Methods for  
the Allocation of the Corporate Tax Base, Alphen  
aan den Rijn 2018.  
  
(zitiert: *Monsenego*, Selectivity in State Aid Law)
- Monteith, Christian      Steuergestaltung mit Lizenzboxen – Mögliche  
Gegenmaßnahmen des deutschen Gesetzgebers,  
StuB 2014, 883.

- Müller-Graf, Peter-Christian (Hrsg.)      Enzyklopädie Europarecht (EnzEuR). Band 4: Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht, Baden-Baden 2015.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Müller-Graf, Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht Band 4 (EnzEuR))
- Müller-Graf, Peter-Christian      Das „Soft Law“ der europäischen Organisationen, EuR 2012, 18.
- Müller-Terpitz, Ralf/Ouertani, Wiam      Das EEG 2014 im Licht des EU-Beihilfenrechts, EnWZ 2016, 536.
- Musil, Andreas      Europäisches Beihilferecht und nationales Steuerrecht, FR 2014, 953.
- Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.)      Europäisches Steuerrecht. Kommentar, München 2019.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht)
- Nettesheim, Martin      Normenhierarchien im EU-Recht, EuR 2006, 737.
- Neubig, Thomas/Galindo-Rueda, Fernando/Appelt, Silvia/Criscuolo, Chiara/Bajgar, Matej (Hrsg.)      Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world. OECD Taxation Working Papers No. 27, 2016, abrufbar unter: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5jlr9stckfs0-en.pdf?expires=1566475999&id=id&accname=guest&checksum=5BBA111408F7575B2DE22730754F03C0> (22.08.2019).  
(zitiert: *Neubig*, Fiscal incentives for R&D)

- Neyer, Wolfgang § 8d KStG-E: Neue Verschonungsoption für die Verlustnutzung nach schädlichem Anteilsverkauf, FR 2016, 928.
- Nicolaides, Phedon Selectivity Can Exist at Different Levels: The Case of the Spanish Tax Lease System. Annotation on the Judgment of the Court (Second Chamber) of 25 July 2018 in Case C-128/16 P European Commission v Kingdom of Spain and Others, EStAL 2018, 412.
- OECD Frascati-Handbuch 2015. Leitlinien für die Erhebung und Meldung von Daten über Forschung und experimentelle Entwicklung, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/publications/frascati-handbuch-2015-9789264291638-de.htm> (22.08.2019).  
(zitiert: OECD, Frascati-Handbuch 2015)
- Offermanns, René European Union/Netherlands. Symposium on State Aid, European Taxation 2017, 146.
- Ortmann-Babel, Martina/  
Bolik, Andreas/  
Fuest, Clemens Beurteilung von Zinsschranke, Verlustverrechnungsbeschränkung und steuerpolitische Zukunftserwartungen aus Unternehmenssicht, DStR 2010, 1865.
- Palm, Ulrich Person im Ertragsteuerrecht, Tübingen 2013.  
(zitiert: *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht)

- Pampel, Gunnar                      Europäisches Wettbewerbsrecht. Rechtsnatur und Rechtswirkungen von Mitteilungen der Kommission im europäischen Wettbewerbsrecht, *EuZW* 2005, 11.
- Pérez Bernabeu, Begona            R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules, *European Taxation* 2014, 178.
- Pérez Bernabeu, Begona            Refining the Derogation Test on Material Tax Selectivity: The Equality Test, *EStAL* 2017, 582.
- Pfeiffer, Olena/  
Spengel, Christoph                  Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning, *ZEW Discussion Paper No. 17-046*, abrufbar unter: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp17046.pdf> (22.08.2019).  
  
(zitiert: *Pfeiffer/Spengel*, Tax Incentives for Research and Development)
- Piernas López, Juan Jorge          The Evolving Nature of the Notion of Aid under EU Law, *EStAL* 2016, 400.
- Piernas López, Juan Jorge          Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case. Annotation on the Judgment of the Court (First Chamber) of 26 April 2018 in Case C-233/16 Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) v Generalitat de Catalunya, *EStAL* 2018, 274.
- Quigley, Conor                        Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity, *Intertax* 2012, 112.

- Quigley, Conor European State Aid Law and Policy, 3. Auflage, Oxford 2015.  
(zitiert: *Quigley*, European State Aid Law)
- Rasenack, Christian Steuern und Steuerverfahren, Heidelberg 1985.  
(zitiert: *Rasenack*, Steuern und Steuerverfahren)
- Rat der Europäischen Union Overview of the Preferential Tax Regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998. Brussels, 12 June 2019, 9639/3/18 REV 3, abrufbar unter: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9639-2018-REV-3/en/pdf> (22.08.2019).  
(zitiert: Rat der Europäischen Union, Overview Preferential Tax Regimes 2019)
- Reimer, Franz Ziele und Zuständigkeiten. Die Funktionen der Unionszielbestimmungen, EuR 2003, 992.
- Reinke, Daniel J. Die Identifikation der Steuervergünstigungen – Am Beispiel der Einkommensteuer und der Kraftfahrzeugsteuer unter Umweltschutzgesichtspunkten, Berlin 2007.  
(zitiert: *Reinke*, Identifikation der Steuervergünstigungen)
- Rödter, Thomas/  
Herlinghaus, Andreas/  
Neumann, Ralf (Hrsg.) Körperschaftsteuergesetz. Kommentar, Köln 2015.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG)

- Röthlingshöfer, Karl  
Christian/  
Sprenger, Rolf-Ulrich
- Effizienz der indirekten steuerlichen Forschungsförderung. Schriftenreihe des IFO-Instituts für Wirtschaftsforschung, Berlin 1977.
- (zitiert: *Röthlingshöfer/Sprenger*, Effizienz der indirekten steuerlichen Forschungsförderung)
- Rosenberg, Malte
- Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren. Konsequenzen für die Normanwendung durch die Finanzverwaltung, Baden-Baden 2014.
- (zitiert: *Rosenberg*, Das beihilfenrechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren)
- Roth, Hans-Peter
- Kampf gegen internationale Steuervermeidung und -gestaltung: BEPS und der Aktionsplan der EU-Kommission, Ubg 2015, 705.
- Rust, Alexander/  
Micheau, Claire (Hrsg.)
- State Aid and Tax Law, Alphen aan den Rijn 2013.
- (zitiert: *Bearbeiter*, in: Rust/Micheau, State Aid and Tax Law)
- Säcker, Franz Jürgen  
(Hrsg.)
- Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht. Band 5 Beihilfenrecht, 2. Auflage, München 2018.
- (zitiert: *Bearbeiter*, in: Säcker, MüKoEU WettbR Band 5)



- Säcker, Franz Jürgen/  
Montag, Frank (Hrsg.) European State Aid Law. A Commentary, München 2016.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law)
- Schaumburg, Harald/  
Englisch, Joachim (Hrsg.) Europäisches Steuerrecht, Köln 2015.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht)
- Schaumburg, Harald/  
Englisch, Joachim (Hrsg.) Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage, n.n.v.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Schaumburg/Englisch<sup>2</sup>, Europäisches Steuerrecht, n.n.v.)
- Schenke, Ralf P. Die Rechtsfindung im Steuerrecht. Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, Tübingen 2008.  
  
(zitiert: *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht)
- Scheunemann, Marc/  
Dennisen, Andre Steuerliche Strukturierung von Forschung und Entwicklung im internationalen Konzern, DB 2010, 408.
- Schlie, Ina/  
Spengel, Christoph/  
Malke, Christiane Generalthema 1: Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung (F&E), IStR, 2015, 570.

- Schlie, Ina/  
Stetzelberger, Anna Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, IStR 2008, 269.
- Schmidt, Christoph Die Abbildung pharmazeutischer Forschung und Entwicklung in der HGB- und Steuerbilanz, DStR 2014, 544.
- Schmidt, Ludwig (Begr.)/  
Weber-Grellet, Heinrich  
(Hrsg.) Einkommensteuergesetz, 38. Auflage, München 2019.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Schmidt, EStG)
- Schmidt, Reiner (Hrsg.) Öffentliches Wirtschaftsrecht. Besonderer Teil 1, Heidelberg 2012.  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Schmidt, Öffentliches Wirtschaftsrecht)
- Schnitger, Arne Der Einfluss des Beihilferechts auf die direkten Steuern in Deutschland, IStR 2017, 421.
- Schön, Wolfgang Ein Steuerrecht für die Wissensgesellschaft, FR 2014, 93.
- Schroeder, Werner EU-Beihilfenverbot und Staatlichkeit der Mittel, EuZW 2015, 207.
- Schroeder, Werner/  
Sild, Judith Kontrolldichte im EU-Beihilferecht, EuZW 2014, 12.

- Schulte, Martin/  
Kloos, Joachim (Hrsg.) Handbuch Öffentliches Wirtschaftsrecht. Grundlagen. Beihilfen. Öffentliche Unternehmen. Gewerberecht. Umweltrecht. Regulierungsrecht, München 2016.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Schulte/Kloos, Handbuch Öffentliches Wirtschaftsrecht)
- Schulze, Reiner/  
Zuleeg, Manfred/  
Kadelbach, Stefan (Hrsg.) Europarecht. Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Auflage, Baden-Baden 2015.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht)
- Schwarz, Peter Rationale, design and effectiveness of R&D tax measures, ASA 2015, 711.
- Schwarze, Jürgen Soft Law im Recht der Europäischen Union, EuR 2011, 3.
- Schwarze, Jürgen/  
Becker, Ulrich/  
Hatje, Armin/  
Schoo, Johann (Hrsg.) EU-Kommentar, 4. Auflage, Baden-Baden 2019.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Schwarze, EU-Kommentar)
- Seer, Roman Steuersystematik, Steuervereinfachung und Steuerchaos – Zur Wirkung von Steuervergünstigungen am Beispiel der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Ubg 2012, 376.
- Senden, Linda Soft Law in European Community Law, Oxford 2004.  
  
(zitiert: *Senden*, Soft Law in EC Law)

- Shi, Chu IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part I, European Taxation 2016, 334.
- Shi, Chu IP Boxes in Light of the BEPS Project and EU Law – Part II, European Taxation 2016, 371.
- Soltész, Ulrich Europäisches "Soft Law" – Ein Wesen ohne Kuschelfaktor, EuZW 2013, 881.
- Soltész, Ulrich Das neue europäische Beihilfenrecht, NJW 2014, 3128.
- Soltész, Ulrich Nach der Reform ist vor der Reform – Herausforderungen für die künftige europäische Beihilfenkontrolle, EuWZ 2015, 277.
- Soltész, Ulrich/  
Schilling, Simona Europäisches Wettbewerbsrecht und Politik – ein unzertrennliches Paar, EuZW 2016, 767.
- Spengel, Christoph Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, Berlin 2009.  
  
(zitiert: *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland)
- Spengel, Christoph/  
Herbold, Sabine Steuerliche Anreize zur Förderung von Forschung und Entwicklung in Deutschland, Ubg 2009, 343.
- Staviczky, Péter De Facto Selectivity in the Light of the Recent Case Law of the General Court, EStAL 2015, 332.

- Stober, Rolf/  
Eisenmenger, Sven
- Besonderes Wirtschaftsverwaltungsrecht. Gewer-  
berechtliche Grundlagen, spezielles Branchenrecht  
und branchenübergreifende Querschnittsmaterien,  
16. Auflage, Stuttgart 2016.
- (zitiert: *Stober/Eisenmenger*, Besonderes Wirt-  
schaftsverwaltungsrecht)
- Stöbener, Patricia Sarah
- Beihilferecht: Neuer Unionsrahmen zur Förde-  
rung von Forschung, Entwicklung und Innova-  
tion, EuZW 2014, 485.
- Stöbener de Mora,  
Patricia Sarah
- Überall Beihilfen? – Die Kommissionsbekannt-  
machung zum Beihilfenbegriff, EuZW 2016, 685.
- Streck, Michael (Hrsg.)
- Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen,  
9. Auflage, München 2018.
- (zitiert: *Bearbeiter*, in: Streck, KStG)
- Streinz, Rudolf (Hrsg.)
- EUV/AEUV. Vertrag über die Europäische Uni-  
on. Vertrag über die Arbeitsweise der Europäi-  
schen Union. Charta der Grundrechte der Euro-  
päischen Union, 3. Auflage, München 2018.
- (zitiert: *Bearbeiter*, in: Streinz, EUV/AEUV)
- Suchanek, Markus/  
Herbst, Christian
- Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG.  
Ein gesetzgeberisches „Relikt“ kommt wieder zur  
Anwendung, Ubg 2019, 146.



- Tipke, Klaus/  
Seer, Roman/  
Hey, Johanna/  
Englisch, Joachim (Hrsg.) Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag.  
Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Köln 2011.  
(zitiert: *Bearbeiter*, Titel, in: Tipke/Seer/Hey/  
Englisch, FS Lang)
- Titgemeyer, Marion Steuergestaltung bei multinationalen Konzer-  
nen: kritische Diskussion der deutschen Lizenz-  
schränke, DStZ 2017, 745.
- Titgemeyer, Marion Zur steuerlichen Förderung von Forschung und  
Entwicklung (FuE) in Deutschland, DStR 2019,  
1274.
- Traversa, Edoardo Tax Incentives and Territoriality within the Euro-  
pean Union: Balancing the Internal Market with  
the Tax Sovereignty of Member States, World  
Tax Journal 2014, 315.
- Traxel, Wolfgang Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes.  
Eine systematische Untersuchung unter Gerech-  
tigkeitsaspekten, Frankfurt am Main 1986.  
(zitiert: *Traxel*, Die Freibeträge des Einkommen-  
steuergesetzes)
- Valta, Matthias Patentboxen und IP-Boxen – eine verbotene Bei-  
hilfe?, StuW 2015, 257.
- Verband der Chemischen Industrie e. V. Argumente und Positionen. Einführung einer  
steuerlichen Forschungsförderung v. 27. Mai 2019,  
abrufbar unter: [https://www.vci.de/vci/downloads-  
vci/top-thema/argumente-positionen-einfuehrung-](https://www.vci.de/vci/downloads-vci/top-thema/argumente-positionen-einfuehrung-)

einer-steuerlichen-forschungsfoerderung.pdf  
(22.08.2019).

(zitiert: VCI, Einführung einer steuerlichen Forschungsförderung)

Verband Deutscher  
Maschinen- und Anlagen-  
bau e. V.

Steuerliche Forschungsförderung einführen.  
12/2017, abrufbar unter: [https://www.vdma.org/documents/105628/22765719/KuPo%2520Steuerliche%2520Forschungsf%25C3%25B6rderung%25202017\\_1513069333317.pdf/d3022959-de97-4e6c-b92c-f4187b8376b3](https://www.vdma.org/documents/105628/22765719/KuPo%2520Steuerliche%2520Forschungsf%25C3%25B6rderung%25202017_1513069333317.pdf/d3022959-de97-4e6c-b92c-f4187b8376b3) (22.08.2019).

(zitiert: VDMA, Steuerliche Forschungsförderung einführen)

Vögele, Alexander/  
Borstell, Thomas/  
Engler, Gerhard (Hrsg.)

Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft. Steuerrecht, 4. Auflage, München 2015.

(zitiert: *Bearbeiter*, in: Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise)

Vogel, Thorsten

Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten. Eine ökonomische Analyse am Beispiel der Zinsschranke, einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung sowie einer Finanztransaktionssteuer, Lohmar 2015.

(zitiert: *Vogel*, Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten)



- v. Bogdandy, Armin/  
Bast, Jürgen/  
Arndt, Felix      Handlungsformen im Unionsrecht. Empirische  
Analysen und dogmatische Strukturen in einem  
vermeintlichen Dschungel, ZaöRV 2002, 77.
- v. Bonin, Andreas/  
Olthoff, Merit      Zulässigkeit der Bankenmitteilung und der Gläu-  
bigerbeteiligung bei der Rettung und Abwick-  
lung von Banken, EuZW 2016, 778.
- v. d. Groeben, Hans/  
Schwarze, Jürgen/  
Hatje, Armin (Hrsg.)      Europäisches Unionsrecht. Vertrag über die Euro-  
päische Union – Vertrag über die Arbeitsweise der  
Europäischen Union - Charta der Grundrechte der  
Europäischen Union, 7. Auflage, München 2015.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: v. d. Groeben/Schwarze/  
Hatje, Europäisches Unionsrecht)
- v. Graevenitz, Albrecht      Mitteilungen, Leitlinien, Stellungnahmen – Soft  
Law mit Lenkungswirkung, EuZW 2013, 169.
- v. Schweinitz, Oliver      Abschreibungen zwischen Aufwands- und Sub-  
ventionstatbestand. Europarechtliche und verfas-  
sungsrechtliche Grenzen von Abschreibungstat-  
beständen, Berlin 2005.  
  
(zitiert: v. *Schweinitz*, Abschreibungen zwischen  
Aufwands- und Subventionstatbestand)
- v. Wendland, Bernhard      R&D&I-State Aid Rules at the Crossroads – tak-  
ing Stock and Preparing the Revision, EStAL  
2012, 389.

- v. Wendland, Bernhard      New Rules for State Aid for Research, Development and Innovation: 'Not a Revolution but a Silent Reform', EStAL 2015, 25.
- v. Wilcken, Christoph      Rettung der Sanierungsklausel durch einen neuen § 8d KStG, NZI 2016, 996.
- Walzel, Daisy Karoline      Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente der EU-Kommission – mit Schwerpunkt auf Mitteilungen, Bekanntmachungen, Leitlinien und Rahmen der Kommission im EG-Wettbewerbsrecht, Köln 2008.  
  
(zitiert: *Walzel*, Bindungswirkungen unregelter Vollzugsinstrumente)
- Weber, Dennis      An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification, ec Tax Review 2015, 43.
- Wendt, Michael      Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen nach dem neu gefassten § 7g EStG 2008, FR 2008, 598.
- Werner, Philipp/  
Verouden, Vincent (Hrsg.)      EU State Aid Control. Law and Economics, Alphen aan den Rijn, 2017.  
  
(zitiert: *Bearbeiter*, in: Werner/Verouden, EU State Aid Control)

- Wernsmann, Rainer                      Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen 2005.  
  
(zitiert: *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem)
- Ylinen, Johannes                        Neue Argumente der Kommission gegen fiskalische Beihilfen – die Ungarn-Entscheidungen der Kommission, IStR 2017, 100.
- Zitzelsberger, Heribert                Grundlagen der Gewerbesteuer. Eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, Köln 1990.  
  
(zitiert: *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer)

# Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung im Kontext beihilfenrechtlicher Vorgaben

Arno Görlitz

Bei der Einführung steuerlicher Anreize für Forschung und Entwicklung (FuE) ist die beihilfenrechtskonforme Ausgestaltung eine zentrale rechtliche Herausforderung. Die vorliegende Arbeit untersucht daher vor dem Hintergrund verschiedener Ansatzpunkte im Steuerstatbestand das Zusammenspiel zwischen den europarechtlichen Anforderungen für Regelungen, die sowohl Steuerbeihilfe als auch FuE-Beihilfen sind. Unter Beachtung des beihilfenrechtlichen Primär- und Sekundärrechts sowie des einschlägigen Soft Law führt die Arbeit diese unterschiedlichen Vorgaben zusammen. Dabei werden vor allem die spezifischen Bestimmungen der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) und des FuE-Unionsrahmens untersucht und ausgewertet. Als Ergebnis zeigt die Arbeit vorhandene Umsetzungsspielräume und -grenzen für den Gesetzgeber auf und untersucht die Beihilfenkonformität verschiedener Gesetzesentwürfe für FuE-Steueranreize in Deutschland und einschlägiger Regelungen in anderen EU-Mitgliedstaaten.

27,90 €

ISBN 978-3-8405-0237-8

