



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den 22.11.2006
KOM(2006) 728 endgültig

**MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE
PARLAMENT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND
SOZIALAUSSCHUSS**

Wege zu einer wirksameren steuerlichen Förderung von FuE

{SEC(2006)1515}

INHALT

Einleitung	3
1. EU-Recht und steuerliche FuE-Förderung	4
1.1. Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	5
1.2. Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht.....	7
2. Bewährte Modelle für die steuerliche Behandlung von FuE und für FuE-Anreize.....	9
3. Leitlinien für Massnahmen von gemeinsamem Interesse und wechselseitigem Nutzen	10
3.1. Förderung großer transnationaler FuE-Projekte.....	10
3.2. Junge innovative Unternehmen.....	11
3.3. Förderung der Forschungsfinanzierung durch Stiftungen.....	11
3.4. Grenzüberschreitende Mobilität von Wissenschaftlern	12
3.5. Erleichterung der grenzüberschreitenden Vergabe von FuE-Arbeiten	12
3.6. FuE und MwSt	13
3.7. Die Behandlung von FuE bei der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB).....	13
4. Schlussfolgerung	14

EINLEITUNG

Im Zuge der Lissabon-Strategie¹ verpflichteten sich die Mitgliedstaaten auf Strukturreformen für die Wirtschaft. In diesem Rahmen rief der Europäische Rat dazu auf, die FuE-Investitionen zu erhöhen, so dass sie bis 2010 bei 3 % des BIP liegen, wobei 2 % vom Privatsektor vorgenommen werden sollten. In ihrer Mitteilung über einen Aktionsplan für Forschungsinvestitionen² hob die Kommission hervor, dass FuE ein Schlüsselfaktor für die Erzielung von Produktivitätsgewinnen und zur Erhöhung des Wirtschaftswachstums darstellen, doch dass der gesellschaftliche Ertrag der Investitionen die private Rendite für das investierende Unternehmen oft übersteigt. Auf dieses Marktversagen kann mit einer Kombination aus verschiedenen öffentlichen Fördermaßnahmen zur Erhöhung privater FuE-Investitionen reagiert werden, wie Zuschüssen, steuerlichen Anreizen und Mechanismen zur Risikoteilung, unter Berücksichtigung der je spezifischen Lage und Zielsetzung in den einzelnen Mitgliedstaaten.

In letzter Zeit sind steuerliche Anreize zu einem der wichtigsten Instrumente geworden, die von vielen Mitgliedstaaten zur Steigerung der Unternehmensinvestitionen in FuE eingesetzt werden. Gleichzeitig geht die Industrie zum offenen Innovationsmodell über, und die grenzübergreifende Zusammenarbeit wird zum Normalfall, insbesondere im Spitzentechnologiesektor. Durch die Vielfalt der Förderregelungen ist die Landschaft für die steuerliche Behandlung von FuE in Europa jedoch zunehmend komplizierter geworden, was die transeuropäische Zusammenarbeit hemmt.

Entsprechend dem von der EU gesteckten Ziel, ihre Attraktivität für unternehmerische FuE-Investitionen zu erhöhen, kündigte die Kommission 2005 in ihren Mitteilungen über den Beitrag der Steuer- und Zollpolitik zur Lissabon-Strategie³ und über ein gemeinsames Konzept über Forschung und Innovation⁴ an, sie wolle auf ein kohärenteres, investitionsfreundlicheres Steuerumfeld für FuE hinarbeiten, auch wenn die Zuständigkeit für die nationale Steuerpolitik natürlich weiter bei den Mitgliedstaaten liegt. Dieses Konzept für die steuerliche FuE-Förderung wird von der Kommission auch in ihrer Mitteilung über die Umsetzung von Kenntnissen in die Praxis⁵ als Priorität bestätigt.

Zu diesem Zweck soll diese Mitteilung den Mitgliedstaaten nunmehr Orientierungshilfen zur Verbesserung der steuerlichen Behandlung von FuE bieten und dabei helfen, gemeinsame Probleme auf eine für alle beteiligten Seiten kohärente Weise zu lösen. Zu diesem Zweck soll in dieser Mitteilung Folgendes unternommen werden:

- Eine klarere Darstellung der rechtlichen Voraussetzungen für die steuerliche FuE-Förderung der Mitgliedstaaten, wie sie sich aus dem EG-Recht und insbesondere der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des EG-Vertrags und dem Beihilferecht ergeben;

¹ KOM(2005) 24
² KOM(2003) 226
³ KOM(2005) 532
⁴ KOM(2005) 488
⁵ KOM(2006) 502

- Herausarbeitung allgemeiner Gestaltungsmerkmale für die steuerliche Behandlung und Förderung von FuE, auf der Grundlage einer Sachverständigenanalyse bewährter Verfahrensweisen;
- darüber hinaus sollen eine Reihe von möglichen künftigen Initiativen zur kohärenten Behandlung von Fragen von gemeinsamem Interesse zur Diskussion gestellt werden.

Der Anhang zu dieser Mitteilung enthält ausführlichere Leitlinien zu Gestaltung, Umsetzung und Bewertung steuerlicher Anreize zur FuE-Förderung.

1. EU-RECHT UND STEUERLICHE FUE-FÖRDERUNG

Die meisten FuE-Steueranreize, die die Mitgliedstaaten anbieten, stehen allen Unternehmen offen, unabhängig von Unternehmensgröße, Wirtschaftszweig oder Standort, und werden daher in EU-rechtlicher Perspektive als allgemeine Maßnahmen angesehen. Einige steuerliche FuE-Fördermaßnahmen beziehen sich jedoch auf bestimmte Unternehmenskategorien, Wirtschaftssektoren oder Tätigkeiten. In diesem Abschnitt soll auf die rechtlichen Parameter für sämtliche FuE-Steueranreize eingegangen und Orientierungshilfe zur konkreten Ausgestaltung dieser Fördermaßnahmen geboten werden, damit es nicht wegen Gebietsbeschränkungen zu einer Unvereinbarkeit mit dem EU-Recht kommt. Wenn eine Fördermaßnahme als gebietsmäßig beschränkt betrachtet wird, so kann dies auf explizite oder implizite Faktoren zurückgehen. Bei einer impliziten Beschränkung bedeutet dies in der Regel, dass die Fördermaßnahme so ausgestaltet ist, dass sie de facto FuE-Tätigkeiten im Inland gegenüber denjenigen, die anderenorts in der EU durchgeführt werden, eine Begünstigung erfahren.

Alle von den Mitgliedstaaten eingeführten steuerlichen Anreize für FuE müssen den Grundfreiheiten des EG-Vertrags und dem Grundsatz der Gleichbehandlung gerecht werden. So müssen insbesondere alle steuerlichen FuE-Fördermaßnahmen, die Beschränkungen für den Ort der Ausübung der FuE-Tätigkeit vorsehen (*Gebietsbeschränkungen*), auf ihre Vereinbarkeit mit den Artikeln 43 (Niederlassungsfreiheit) und 49 (Dienstleistungsfreiheit) des EG-Vertrags geprüft werden. Die Kommission untersucht zur Zeit die Vertragskonformität der diesbezüglichen mitgliedstaatlichen Rechtsvorschriften und ist auf eine Reihe von problematischen Fällen gestoßen, die mit den Mitgliedstaaten erörtert wurden oder noch erörtert werden. Gebietsbeschränkungen im Zusammenhang mit FuE-Steueranreizen eines Mitgliedstaates sind zur Zeit vor dem EuGH anhängig (Kommission gegen Spanien)⁶. In anderen Fällen (z.B. Frankreich, Niederlande und Belgien) haben Vorstöße der Kommission die Mitgliedstaaten bereits zur Änderung ihres Steuerrechts oder ihrer Steuerpraxis veranlasst.

Wichtig ist festzuhalten, dass in diesem Abschnitt die gegenwärtige EuGH-Rechtsprechung zur steuerlichen Förderung von FuE aus der Sicht der Kommission präsentiert wird. Außerdem sei hervorgehoben, dass die Vereinbarkeit einer konkreten steuerlichen FuE-Fördermaßnahme mit dem EU-Recht entsprechend den jeweiligen besonderen Umständen des Einzelfalls beurteilt werden muss.

⁶ C248/06

1.1. Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten

Bei der Überprüfung eines FuE-Steueranreizes geht die Kommission davon aus, dass sowohl explizite als auch implizite Gebietsbeschränkungen mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags nicht vereinbar sind. Eine explizite Beschränkung ist beispielsweise eine Rechtsvorschrift, aufgrund derer ein steuerlicher Anreiz nur für im Inland durchgeführte FuE-Aktivitäten in Anspruch genommen werden kann. Gebietsbeschränkungen verletzen die Niederlassungsfreiheit, indem sie die Unternehmen daran hindern, ihre Forschung und Entwicklung an anderen EU-Standorten auszuüben oder dorthin zu verlagern.

Eine explizite Gebietsbeschränkung war Kernproblem der Rechtssache *Laboratoires Fournier* (C39/04), in der der EuGH die Rechtswidrigkeit einer zu jener Zeit geltenden französischen Steuergutschriftsregelung („*Credit d'Impôt Recherche*“) feststellte. Gemäß dem französischen allgemeinen Steuergesetzbuch („*Code Général des Impôts*“) wurde Industrie-, Handels- und Agrarunternehmen für FuE-Tätigkeiten nur dann eine Steuergutschrift gewährt, wenn diese in Frankreich ausgeführt wurden. Der EuGH entschied, dass Rechtsvorschriften, durch die Steuergutschriften für FuE nur für entsprechende im Inland ausgeführte Tätigkeiten gewährt werden, den Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit verletzen. In dem Urteil wurde festgestellt, dass durch die entsprechende Rechtsvorschrift eine Ungleichbehandlung hinsichtlich des Ortes der Niederlassung des Dienstleistungserbringers eingeführt wurde und damit grenzüberschreitende Aktivitäten eingeschränkt wurden, was unmittelbar dem Ziel der FuE-Politik der Gemeinschaft entgegenstand, durch Beseitigung aller rechtlichen und steuerlichen Hindernisse für die Zusammenarbeit zwischen Unternehmen das Potenzial des Binnenmarktes voll zur Entfaltung zu bringen. Die französische Steuerregelung wurde rasch geändert, um sie mit dem Urteil in Einklang zu bringen.

Hier einige Beispiele für implizite Gebietsbeschränkungen: (1) Eine steuerliche Vergünstigung betrifft zwar FuE-Aufwendungen unabhängig davon, an welchem Ort in der EU sie angefallen sind, doch ist eine administrative Genehmigung erforderlich, durch die inländische FuE-Leistungserbringer gegenüber Gebietsfremden, die FuE-Leistungen anbieten möchten, begünstigt werden, z.B. indem die Genehmigung nur für im Ausland angefallene FuE-Aufwendungen gefordert wird oder indem der Verwaltungsaufwand für nicht gebietsansässige Unternehmen größer ist; (2) eine Steuervergünstigung betrifft zwar auch die Aufwendungen für an Unterauftragnehmer weiter vergebene FuE-Arbeiten, doch wird der an nicht gebietsansässige Unternehmen weitervergebbare Anteil der FuE-Arbeiten begrenzt. Akzeptabel wäre hingegen eine Steuervergünstigungsregelung, durch die der Anteil der weitervergebbaren FuE-Arbeiten begrenzt, aber nicht zwischen gebietsansässigen und nicht gebietsansässigen Unterauftragnehmern unterschieden wird.

Grundsätzlich erkennt der EuGH an, dass der Geltungsumfang steuerlicher Anreize unter ganz bestimmten Umständen durchaus eingeschränkt werden kann, nämlich wenn er durch eine ausdrücklich im Vertrag vorgesehene Ausnahme⁷ oder aber aus anderen Gründen gerechtfertigt ist, die vom EuGH als *zwingende Gründe des Allgemeininteresses* anerkannt wurden. Eine derartige Beschränkung akzeptiert der EuGH jedoch nur dann, wenn sicher ist, dass das angestrebte Ziel nicht durch eine weniger restriktive Maßnahme erreicht werden kann (Gebot der Verhältnismäßigkeit). Zur Verteidigung von Gebietsbeschränkungen gegenüber dem EuGH haben die Mitgliedstaaten verschiedene Argumente vorgebracht:

⁷ EG-Vertrag Artikel 46 und 55

a) Steuerliche Kontrolle

Einige Mitgliedstaaten argumentierten, eine wirksame steuerliche Kontrolle sei ein zwingendes Erfordernis des Allgemeininteresses und rechtfertige daher eine Gebietsbeschränkung. Demgegenüber stellte der EuGH fest, grundsätzlich habe ein Mitgliedstaat das Recht, Regelungen einzuführen, durch die der Betrag der als Forschungsaufwand abzugsfähigen Kosten klar und genau bestimmt werden kann (Baxter⁸, Fournier). Auch kann von einem gebietsfremden Steuersubjekt verlangt werden, klar und genau darzulegen, dass die von ihm geltend gemachten Aufwendungen nach Maßgabe der inländischen Bestimmungen für die Berechnung von Einkünften und Verlusten den tatsächlich angefallenen Verlusten entsprechen (Futura und Singer⁹). In den betreffenden Fällen (Baxter, Futura, Singer und Fournier) ist der EuGH jedoch zu der Auffassung gelangt, dass die Beschränkungen in dem jeweiligen konkreten Fall nicht den angestrebten Zielen angemessen waren. So entschied der EuGH bei Baxter und bei Fournier, dass nationale Rechtsvorschriften, durch die von einem Steuerpflichtigen vorgelegte Belege nicht als gültig für FuE-Arbeiten akzeptiert werden, die in anderen Mitgliedstaaten durchgeführt wurden, sich nicht durch das Erfordernis einer wirksamen steuerlichen Kontrolle rechtfertigen lassen. In den betreffenden Fällen wird auf die Amtshilferichtlinie¹⁰ sowie auf den Umstand verwiesen, dass die Mitgliedstaaten in der Lage sein sollten, die erforderlichen einschlägigen Informationen im Rahmen der Richtlinie oder über bilaterale Steuerabkommen zu erhalten¹¹.

b) Steuereinbußen

In mehreren Fällen brachten Mitgliedstaaten vor, die Einführung einer Beschränkung könne gerechtfertigt sein, um Steuereinbußen zu vermeiden. Bisher vertrat der EuGH jedoch klar die Position, budgetäre Argumente als solche seien nicht akzeptabel¹².

c) Verhütung von Steuerumgehung

Grundsätzlich erkennt der EuGH an, dass eine Beschränkung der Grundfreiheiten gerechtfertigt sein kann, wenn dadurch Steuerumgehung vermieden wird. Die bisherige Rechtsprechung lässt jedoch erkennen, dass der EuGH eine allgemeine Gebietsbeschränkung nicht hinnehmen würde, sondern eher für Rechtsvorschriften wäre, die bezwecken, dass gegen konkrete Steuerumgehungskonstruktionen vorgegangen werden kann¹³. Zur Verhütung von Steuerumgehung hat der EuGH außerdem darauf verwiesen, dass der betreffende Mitgliedstaat auch die Möglichkeiten der Amtshilferichtlinie in Anspruch nehmen kann.

d) Förderung der nationalen FuE und Wettbewerbsfähigkeit

Im Fournier-Fall entschied der EuGH, dass die Förderung von FuE sich unter Umständen als ein zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachten lässt, der eine Beschränkung der Inanspruchnahme der Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Er stellte jedoch fest, dass es gegen die Ziele der FuE-Politik der Gemeinschaft verstößt, wenn ein Mitgliedstaat die Gewährung

⁸ C254/97

⁹ C250/95

¹⁰ Ratsrichtlinie 77/799/EWG in der Fassung der Richtlinie 2004/56/EG

¹¹ Vestergaard C 55/98, Futura und Singer C 250/95, Danner C 136/00

¹² Danner & X & Y, ICI C 264/96, De Groot C 385/00, Bosal C 169/01, Saint-Gobain C 307/97 and Skandia C 422/01

¹³ X und Y C 436/00, Danner C 136/00

von FuE-Steuerergünstigungen verweigert, weil die FuE in einem anderen Mitgliedstaat durchgeführt wurde; denn zu der FuE-Politik der Gemeinschaft gehört es nach Artikel 163 Absatz 1 EG-Vertrag unter anderem, *die wissenschaftlichen und technologischen Grundlagen der Industrie der Gemeinschaft zu stärken und die Entwicklung ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit zu fördern.*

Insgesamt gesehen bietet die Rechtsprechung also reichhaltige und übereinstimmende Hinweise darauf, dass der EuGH Gebietsbeschränkungen bei der Anwendung von FuE-Steueranreizen wahrscheinlich nicht akzeptiert. Bei der Planung von FuE-Steueranreizen sollten die Mitgliedstaaten daher berücksichtigen, dass alle expliziten und teilweise auch implizite Formen der Gebietsbeschränkung als nicht mit dem EG-Vertrag vereinbar betrachtet würden. Dies schließt allerdings Gebietsbeschränkungen nicht aus, die einfach nur das für die steuerliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten geltende Territorialitätsprinzip widerspiegeln. So kann sich eine Lohnsteuer- oder Sozialbeitragsvergünstigung für FuE-Mitarbeiter wesensmäßig de facto nur auf Personen beziehen, die FuE-Tätigkeiten in dem Mitgliedstaat ausüben, in dem sie besteuert werden oder Sozialbeiträge entrichten.

1.2. Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht

FuE-Steueranreize in Mitgliedstaaten unterliegen nicht nur dem Rechtszwang der Grundfreiheiten des EG-Vertrags, sondern müssen auch mit den Regeln der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen in Einklang stehen. Nach Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag „sind 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 Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Grundsätzlich gelten die Beihilferegeln unabhängig von der Art der Beihilfe. So könnten FuE-Steueranreize staatliche Beihilfen darstellen, wenn die Kriterien des Artikels 87 Absatz 1 und die in der Rechtsprechung des EuGH in Bezug auf die Umstände, unter denen FuE-Steuermaßnahmen als staatliche Beihilfen gelten, erfüllt sind und die Beihilfe nicht unter die De-minimis-Verordnung fällt¹⁴. Eine umfassende Beurteilung dieser Umstände erfolgt in der Bekanntmachung der Kommission von 1998 für die Anwendung der Beihilferegeln auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung¹⁵; diese Mitteilung bietet auch spezielle Orientierungshilfen. Ein Hauptkriterium ist die Selektivität des FuE-Steueranreizes. Eine entsprechende Steuerergünstigung gilt als selektiv, wenn der Kreis der potenziellen Begünstigten insbesondere in Bezug auf Unternehmensgröße (z.B. auf KMU), Standort oder Wirtschaftszweig beschränkt ist; womit sie wahrscheinlich eine staatliche Beihilfe darstellt.

So enthalten die Schlussfolgerungen des Europäischen Rates von Stockholm und Barcelona den Aufruf zu weiteren Bemühungen um eine Herabsetzung des Gesamtniveaus der staatlichen Beihilfen und zu einer Umorientierung der Finanzhilfen auf Querschnittsziele von gemeinsamem Interesse wie den wirtschaftlichen und sozialen Zusammenhalt sowie zu ihrer Ausrichtung auf Bereiche, in denen Marktversagen festzustellen ist.

Des Weiteren stellen Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung, mit denen die steuerliche Belastung im Zusammenhang mit bestimmten Produktionskosten (wie FuE-Aufwendungen) herabgesetzt wird, um so allgemeine wirtschaftspolitische Ziele zu verfolgen,

¹⁴ Kommissionsverordnung 69/2001 und Folgeverordnungen.

¹⁵ ABl. C 384, 10.12.1998, S 3

normalerweise keine staatlichen Beihilfen dar, wenn sie sich unterschiedslos auf alle Unternehmen und die Herstellung aller Waren und Dienstleistungen beziehen. Darüber hinaus bedeutet der Umstand, dass bestimmte Unternehmen - insbesondere diejenigen, die in FuE-intensiven Sektoren tätig sind - relativ mehr für FuE ausgeben und daher auch mehr von FuE-Steuermaßnahmen profitieren, nicht notwendigerweise, dass die betreffenden Maßnahmen selektiv sind.

In bestimmten Fällen können FuE-Steueranreize, die staatlichen Beihilfen darstellen, gemäß Artikel 87 Absatz 3 mit dem EG-Vertrag vereinbar sein. Die Kommission hat auch einen neu überarbeiteten Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen im Bereich Forschung, Entwicklung und Innovation angenommen (nachstehend „Gemeinschaftsrahmen“)¹⁶, anhand dessen die Kommission staatliche Beihilfen für FuE und Innovationen, die ihr gemeldet werden, untersuchen wird, was auch Maßnahmen in Form von FuE-Steueranreizen betrifft.

Bei der Gestaltung von FuE-Steueranreizen sollten die Mitgliedstaaten die genannte Bekanntmachung und den Gemeinschaftsrahmen berücksichtigen. Ein erster Schritt besteht darin, zu bestimmen, ob eine FuE-Steuervergünstigung als allgemeine Maßnahme einzuordnen ist. In den meisten Fällen sind FuE-Steueranreize, die allen Unternehmen offen stehen, unabhängig von Unternehmensgröße, Wirtschaftszweig und Standort, als allgemeine Maßnahmen zu betrachten und fallen damit nicht unter den Gemeinschaftsrahmen.

Wenn die Kommission eine FuE-Steuervergünstigung untersucht, die gemäß Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag eine staatliche Beihilfe darstellt, wird die Kommission folgenden Aspekten besondere Aufmerksamkeit widmen:

- Die Vergünstigung bezieht sich auf eine oder mehrere FuE-Kategorien, wie sie im Gemeinschaftsrahmen definiert sind (Grundlagenforschung, Industrieforschung und „experimentelle Entwicklung“);
- die Vergünstigung bezieht sich ausschließlich auf bestimmte förderfähige FuE-Aufwendungen, die im Gemeinschaftsrahmen aufgeführt werden; und
- die Beihilfeintensität der FuE-Steuervergünstigung lässt sich ermitteln und übersteigt nicht den im Gemeinschaftsrahmen festgesetzten Höchstwert.

Des Weiteren ist im Gemeinschaftsrahmen festgelegt, dass die Kommission bei der oben genannten Untersuchung davon ausgeht, dass FuE-Steuervergünstigungen einen Anreizeffekt besitzen, die die Unternehmen zu höheren FuE-Ausgaben veranlassen, was durch Evaluierungsstudien der Mitgliedstaaten gestützt wird.

Zu berücksichtigen sind auch die einschlägigen Kumulierungsvorschriften, nach denen geregelt ist, ob ein Unternehmen aufgrund verschiedener Maßnahmen Beihilfen empfangen kann.

Beurteilt werden muss ferner, ob die Steuermaßnahmen unter die Gruppenfreistellungsverordnungen fallen.

¹⁶ „Gemeinschaftsrahmen für FuE und Innovationen“

2. BEWÄHRTE MODELLE FÜR DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG VON FuE UND FÜR FuE-ANREIZE

In den letzten Jahren haben immer mehr Mitgliedstaaten FuE-Steueranreize eingeführt oder angepasst, um FuE-Investitionen zu fördern¹⁷. Zur Zeit setzen 15 Mitgliedstaaten derartige Maßnahmen als Teil ihres öffentlichen Förderinstrumentariums ein. Im Rahmen der offenen Koordinierungsmethode bieten CREST¹⁸-Sachverständigenberichte¹⁹ eine Analyse der verschiedenen FuE-Steueranreizmaßnahmen in den Mitgliedstaaten und sonstigen infrage kommenden Ländern sowie einen Überblick über die einzelnen Maßnahmen. Die Berichte machen die Vielfalt der verschiedenen Anreizarten und die sehr unterschiedliche Ausgestaltung der verschiedenen Maßnahmen deutlich, was der unterschiedlichen Lage in den einzelnen Ländern entspricht (allgemeine Steuerpolitik, Industriestruktur, Leistungsfähigkeit von FuE der Privatwirtschaft). Für Form, Umsetzung und Bewertung von FuE-Steueranreizen gibt es kein Einheitsrezept.

Auf der Grundlage von Sachverständigenanalysen der verschiedenen Regelungen und der Auswertung bestehender Evaluierungen lassen sich dessen ungeachtet eine Reihe von Leitlinien formulieren für die wichtigsten Gestaltungsoptionen und -merkmale und einschlägigen Eventualfaktoren (siehe auch im Anhang)²⁰. Gemäß diesen Leitlinien müssen steuerliche Anreize beispielsweise Folgendes leisten:

- möglichst viele Unternehmen erreichen, für eine möglichst starke Erhöhung der FuE-Aufwendungen des privaten Wirtschaftssektors sorgen, Marktverzerrungen soweit wie möglich vermeiden (hierfür eignen sich allgemeine Maßnahmen am besten);
- sämtliche laufenden Ausgaben miteinbeziehen und bestimmte Typen von Investitionsausgaben im Zusammenhang mit FuE berücksichtigen;
- direkte Additionalität der Vergünstigung und Additionalität des bewirkten Verhaltens sicherstellen;
- bereits in der Planungsphase Evaluierungskriterien und -daten berücksichtigen;
- eine Überprüfung dahingehend, ob die spezifischen Ziele erreicht wurden, ob der Mechanismus zur Gewährung der Vergünstigung effizient war und welche weitergehenden gesellschaftlichen Auswirkungen die Maßnahme hat.

Der Anhang bietet detaillierte Orientierung hinsichtlich der Grundsätze, nach denen bei Gestaltung und Umsetzung verfahren werden sollte (in der Art der genannten Leitlinien), aber auch hinsichtlich der verschiedenen Typen von Regelungen und Vergünstigungen und förderfähigen FuE-Aufwendungen. Es werden verschiedene Möglichkeiten zur Verbesserung der steuerlichen Behandlung von FuE in unterschiedlichen politischen Kontexten dargestellt, wobei insbesondere auf den Einfluss des umfassenden Policy-mix sowie auf die Frage eingegangen wird, inwieweit ein grundsätzliches FuE-freundliches Steuerumfeld Vorteile bietet gegenüber dem Einsatz allgemeiner unternehmenssteuerlicher Anreize oder selektiver

¹⁷ IBFD-Bericht 2004 über die steuerliche Behandlung von FuE-Ausgaben.

¹⁸ CREST - der wissenschaftliche Beirat des Europäischen Rates und der Kommission

¹⁹ CREST-Berichte

²⁰ SEK (2006) XXX

Maßnahmen für junge innovative KMU. Die Mitgliedstaaten werden aufgefordert, diese Leitlinien bei der Einführung neuer oder der Anpassung bestehender FuE-Steueranreize zu berücksichtigen.

Ein wirksamerer Einsatz von FuE-Steueranreizen setzt voraus, dass ihre Wirkung systematisch und kohärent evaluiert wird, und zwar sowohl auf der Ebene des Einzelunternehmens als auch der gesamten Volkswirtschaft. Die bisher vorliegenden relativ spärlichen Evaluierungsstudien gehen jedoch häufig nach unterschiedlichen Methoden vor, so dass ihre Ergebnisse schwierig zu vergleichen sind. Die Mitgliedstaaten sind aufgefordert, bei der Evaluierung der betreffenden Maßnahmen unter Berücksichtigung der Leitlinien des Anhangs systematisch und kohärent vorzugehen.

Das vorgeschlagene Konzept sieht unter anderem vor, dass die erwarteten Auswirkungen von FuE-Steueranreizen im Vorhinein analysiert werden und die Ex-post-Evaluierung bereits in der Planungsphase vorbereitet wird. Durch Aufbau eines Netzes nationaler Experten wird die Kommission den Austausch von Erfahrungen und bewährten Verfahrensweisen fördern.

3. LEITLINIEN FÜR MASSNAHMEN VON GEMEINSAMEM INTERESSE UND WECHSELSEITIGEM NUTZEN

Ein effizienterer Einsatz von FuE-Steueranreizen und die steuerliche Behandlung von FuE in der EU setzt voraus, dass auch verschiedene andere spezifische Steuerprobleme auf kohärente Weise angegangen werden; der wichtigste Punkt dabei betrifft die bereits dargestellten fundamentalen Planungsprinzipien (d.h. Vereinbarkeit mit EU-Recht und Lernen aus erfolgreichen Methoden anderer Mitgliedstaaten). Einige von diesen Punkten sind forschungsbezogene Aspekte des allgemeinen Steuersystems, andere betreffen FuE-Fragen von gemeinsamem Interesse.

Die in diesem Abschnitt vorgeschlagenen Initiativen sollen alle sicherstellen, dass die Steuerpolitik stärker zur Entstehung der Wissensgesellschaft beiträgt, indem ein kohärenter Gesamtrahmen aufgebaut wird, der zu mehr FuE-Investitionen führt und die Funktionsweise des Binnenmarktes verbessert.

Die Mitgliedstaaten werden aufgefordert, die in diesem Abschnitt vorgeschlagenen Initiativen auf EU-Ebene zu erörtern und sie bei der Überprüfung ihrer Steuerpolitik zu berücksichtigen.

3.1. Förderung großer transnationaler FuE-Projekte

Unsere Epoche zeichnet sich durch eine zunehmende Globalisierung der Kenntnisse und die Internationalisierung von Forschung und Innovation aus. Diese Entwicklung wird getragen von Fortschritten bei der IKT sowie der erheblichen Wertschöpfung im Bereich Wissensproduktion und Wissensweitergabe, die die Globalisierung und internationale Partnerschaften zu bieten haben. Wie Eureka und andere multinationale Forschungsinitiativen zeigen, bestehen bei transnationalen Großprojekten erhebliche Schwierigkeiten, über mehrere Jahre hin die rechtzeitige synchronisierte Bereitstellung öffentlicher Fördermittel durch verschiedene Mitgliedstaaten sicherzustellen, was oft mit den unterschiedlichen Verfahren der Förderungsgewährung zusammenhängt. Obwohl transnationale Projekte eigentlich gefördert werden müssten, da sie hochproduktiv sind, wichtige Lerneffekte bieten und den Wissenstransfer fördern, kann es in der Wirklichkeit dazu kommen, dass solche Projekte nachteilig beeinträchtigt werden. Um Probleme dieser Art zu beheben, könnte es angezeigt

sein, spezifische FuE-Steueranreize auch wegen ihrer rechtzeitigen Wirksamkeit und Vorhersehbarkeit während der Dauer des Forschungsvorhaben hinweg einzusetzen, anstatt derartige Projekte ausschließlich über Zuschüsse zu finanzieren.

Daher sind die Mitgliedstaaten aufgefordert, zusammen mit der Europäischen Kommission die Hindernisse für transnationale Forschungsprojekte aus dem Wege zu räumen, indem beispielsweise der Einsatz und die Koordinierung von Steueranreizen für industrielle Teilnehmer an transnationalen FuE-Großprojekten verbessert wird oder indem gemeinsame FuE-Definitionen angewandt werden.

Da eine derartige öffentliche Förderung selektiv angelegt ist, stellt sie eine staatliche Beihilfe dar und muss mit den Bestimmungen des neuen Gemeinschaftsrahmens in Einklang stehen und mit dem EG-Vertrag gemäß Artikel 87 Absatz 3 („Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse“) vereinbar sein.

3.2. Junge innovative Unternehmen

Steuerliche Anreize speziell für junge innovative Unternehmen²¹, wie sie von einigen Mitgliedstaaten eingeführt wurden, können sich positiv auf FuE-Tätigkeiten und das Wachstum der genannten Unternehmen auswirken. Sie können die Gestalt einer Befreiung von der Körperschaftssteuer oder einer befristeten Befreiung von Sozialbeitragszahlungen im Zusammenhang mit der Beschäftigung von hochqualifizierten Mitarbeitern (Wissenschaftlern, Experten usw.) annehmen, wodurch sich die Kosten für junge Unternehmen mit FuE-Schwerpunkt verringern. Die Mitgliedstaaten sind aufgefordert, die Bereitstellung spezifischer Steueranreize für diese strategisch wichtige Unternehmenskategorie zu prüfen.

3.3. Förderung der Forschungsfinanzierung durch Stiftungen

Ein weiterer Weg der Finanzierung europäischer FuE-Investitionen könnte darin bestehen, die steuerliche Behandlung von Einrichtungen mit Wohltätigkeits- bzw. Stiftungscharakter, die die Forschung finanziell unterstützen (*Forschungstiftungen*), zu verbessern. Forschungstiftungen sind private Organisationen, die das Ziel verfolgen, die Wissenschaft zu fördern, und dazu FuE-Tätigkeiten in gemeinnützigen Einrichtungen, also in der Regel Universitäten und öffentlichen Forschungsstellen, finanzieren. Zwar bestehen bereits einige große Forschungstiftungen²², doch wird diese Finanzierungsquelle in Europa im Vergleich zu den USA wenig genutzt; bestimmte formelle und informelle Faktoren hemmen offensichtlich sowohl Schenkungen durch Privatpersonen und Unternehmen als auch den Fluss von Fördermitteln in die Forschung.

Daher müssen die steuerlichen Voraussetzungen für grenzüberschreitende Schenkungen und Stiftungsaktivitäten verbessert werden, um in der EU gleichartige Voraussetzungen zu schaffen. Ein wichtiger Schritt zur Erleichterung der transnationalen Finanzierung wäre die Einigung auf eine gemeinsame Definition von Gemeinnützigkeit oder eine Entwicklung hin zur wechselseitigen Anerkennung steuerbegünstigter gemeinnütziger Einrichtungen. Einem solchen Konzept entspricht der Vorschlag des Europäischen Stiftungszentrums für eine europäische Stiftungssatzung; in dem auch eine nicht diskriminierende steuerliche Behandlung derartiger Stiftungen und ihrer Geldgeber und Begünstigten befürwortet wird.

²¹ Siehe Definition in dem Gemeinschaftsrahmen („Forschung, Entwicklung und Innovation“)

²² The Wellcome Trust, Volkswagenstiftung, Fondazione Cariplo, Champalimaud Foundation

Die Mitgliedstaaten werden aufgefordert, ein gemeinsames Konzept zu unterstützen hinsichtlich i) der steuerlichen Behandlung der Stiftungen selbst, unabhängig von ihrem Standort in der EU, und ii) der Definition gemeinnütziger Einrichtungen.

Die Kommission wird die Errichtung eines „europäischen Forums für Wohltätigkeit und Forschungsfinanzierung“ unterstützen, das auf Dauer eingerichtet werden und dem Erfahrungsaustausch, der Auswertung bewährter Verfahrensweisen und der Förderung der Zusammenarbeit dienen soll.

3.4. Grenzüberschreitende Mobilität von Wissenschaftlern

Um die Mobilität von Wissenschaftlern sowohl zu Langzeitaufenthalten in anderen Mitgliedstaaten als auch in kürzerer beruflicher Entsendung innerhalb der EU zu fördern, sind die Mitgliedstaaten aufgefordert, die administrativen Aspekte der steuerlichen Verpflichtungen von Wissenschaftlern und einstellenden Organisationen zu vereinfachen und Steuerfreibeträge für die tatsächlichen Mobilitätsaufwendungen (z.B. Fahrtkosten) vorzusehen.

Außerdem sollten sowohl die Mitgliedstaaten als auch die einstellenden Einrichtungen zusätzliche Bemühungen unternehmen, um mehr Transparenz hinsichtlich besonderer steuerlicher Anreize zu schaffen, die auch von den Wissenschaftlern in Anspruch genommen werden könnten (z.B. Steuervergünstigungen für zugezogene Ausländer). Die Mitgliedstaaten sind auch aufgefordert, zu prüfen, unter welchen Umständen Wissenschaftler ihren steuerlichen Wohnsitz für eine begrenzte Zeitspanne in ihrem Herkunftsland beibehalten könnten. Auf jeden Fall sollten die Mitgliedstaaten Situationen, in denen es zur Doppelbesteuerung kommen könnte, vermeiden, z.B. durch mehr Transparenz hinsichtlich der Regelungen in bilateralen Steuerabkommen und im inländischen Steuerrecht, die für grenzüberschreitend tätige Wissenschaftler von Belang sind.

3.5. Erleichterung der grenzüberschreitenden Vergabe von FuE-Arbeiten

Einige Mitgliedstaaten (z.B. Frankreich und Spanien) bieten Unternehmen die Möglichkeit, eine Bescheinigung ihrer Kapazität zur Durchführung von FuE-Arbeiten zu beantragen. Die Bescheinigung erleichtert die Inanspruchnahme von FuE-Steueranreizen und ist mehrere Jahre über gültig. Die Bescheinigung wird von den Steuerbehörden benutzt, um Anträge auf Steuervergünstigung leichter bearbeiten zu können. Um Gebietsbeschränkungen bei der Vergabe von FuE-Arbeiten in andere EU-Länder zu vermeiden, sind die Mitgliedstaaten, die auf diese Weise verfahren, aufgefordert, sie auch auf FuE durchführende Unternehmen anderer Mitgliedstaaten auszudehnen.

Die betreffenden Mitgliedstaaten sind aufgefordert, sich über den Inhalt derartiger Bescheinigungen zu verständigen, um ihre gegenseitige Anerkennung zu erleichtern und den Verwaltungsaufwand für die Unternehmen in der gesamten EU herabzusetzen. Die Kommission wird ein Muster für solche Bescheinigungen zur Diskussion vorlegen.

In einigen Mitgliedstaaten erhalten öffentliche Einrichtungen, die FuE durchführen, automatisch eine solche Bescheinigung. Um gebietsmäßige Diskriminierung bei der FuE-Vergabe ins Ausland zu vermeiden, sollten gleichwertige öffentliche Einrichtungen anderer Mitgliedstaaten genauso behandelt werden wie nationale Einrichtungen. Auf der Grundlage ihrer Teilnahme am Forschungsrahmenprogramm hat die Kommission ein Verzeichnis FuE durchführender öffentlicher Einrichtungen mit Sitz in der EU aufgestellt. Die Liste wird

online zur Verfügung stehen und kann den betreffenden Mitgliedstaaten dabei helfen, ihre FuE-Steueranreize auf nicht diskriminierende Weise anzuwenden. Die Kommission hat vor, die Liste regelmäßig zu aktualisieren, und fordert alle Mitgliedstaaten auf, sie zu überprüfen und die Kommission gegebenenfalls über andere Einrichtungen, die auch aufgenommen werden sollten, in Kenntnis zu setzen.

3.6. FuE und MwSt

MwSt auf FuE-Aufwendungen kann der Steuerpflichtige von der Steuerschuld abziehen, wenn die fraglichen Waren und Dienstleistungen für Zwecke seiner mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze verwendet werden. Die gegenwärtigen Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zu Steuerbefreiungen, Einrichtungen des öffentlichen Rechts und Subventionen können diese Abzugsfähigkeit beeinträchtigen und damit bestimmte Forschungsaktivitäten unnötig belasten. Die Kommission hat zugesagt, die drei Problempunkte zu überprüfen²³, da hier eine Modernisierung geboten ist. Dabei wird sich die Kommission kritisch mit den Beschränkungen des Vorsteuerabzugs bei FuE-Ausgaben befassen. Sie wird auch berücksichtigen, in welchem Ausmaß die gegenwärtigen Bestimmungen über Einrichtungen des öffentlichen Rechts und Subventionen die Schaffung öffentlich-privater Partnerschaften und von Kostenteilungsregelungen behindern, gerade auch im Forschungsbereich, wo derartige Strukturen immer häufiger verwendet werden, wenn nämlich bestimmte FuE-Arbeiten die Zusammenlegung von Ressourcen aus öffentlichen und privaten Organisationen erfordern oder private Organisationen Forschungsarbeiten an öffentliche Einrichtungen vergeben (Auftragsforschung). Die Anwendung der gegenwärtigen MwSt-Bestimmungen auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts ist kompliziert und führt in den einzelnen Mitgliedstaaten zu nicht immer identischen Resultaten. Darüber hinaus hat eine unterschiedliche mehrwertsteuerliche Behandlung öffentlicher und privater Einrichtungen Wettbewerbsverzerrungen sowie ökonomische Effizienzmängel zu Folge und lädt zu Steuerumgehungsstrukturen ein. Die Kommission wird prüfen, auf welche Weise sich diese Bestimmungen vereinfachen lassen und ihre einheitlichere Anwendung überall in der Gemeinschaft erleichtert werden kann, so dass in diesen Tätigkeitsbereichen, in denen sowohl öffentliche als auch private Einrichtungen aktiv sind, z.B. durch die Erbringung von Auftragsforschungsarbeiten, gleichwertige Voraussetzungen herrschen.

Die eng miteinander verbundenen Probleme der Steuerbefreiungen, der öffentlich-rechtlichen Einrichtungen und der Subventionen sollen als Paket behandelt werden, und die sozialen und ökonomischen Auswirkungen möglicher Legislativvorschläge sollen abgeschätzt werden, bevor im Jahre 2008 ein Vorschlag vorgelegt wird.

3.7. Die Behandlung von FuE bei der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

Längerfristig ist es wünschenswert, EU-weit zu Steuerzwecken zu einer einheitlichen Definition von FuE und Innovation zu gelangen und den entsprechenden Aufwendungen eine günstige steuerliche Behandlung im Rahmen der GKKB zukommen zu lassen. Diesen Aspekt wird die Kommission in den betreffenden Arbeitsgruppen mit den Mitgliedstaaten erörtern, um so eine kohärente und ausgewogene Lösung im Einklang mit anderen möglichen Anreizen im Rahmen der GKKB zu formulieren.

²³ KOM(2000)348

4. SCHLUSSFOLGERUNG

Die Kommission stellt fest, dass in vielen Mitgliedstaaten seit einiger Zeit die Tendenz besteht, FuE steuerlich günstiger zu behandeln, und begrüßt diese Anstrengungen zur Stimulierung der FuE-Ausgaben der Unternehmen. Durch die immer stärkere Unterschiedlichkeit der FuE-Steueranreize besteht allerdings die Gefahr, dass sich die europäische Unternehmenssteuerlandschaft noch weiter aufsplittert, was zu einem suboptimalen grenzübergreifenden Einsatz dieser Instrumente führen könnte. Daher ist ein gewisses Maß an Koordinierung erforderlich, um den wirksamen Einsatz von FuE-Steueranreizen in sämtlichen EU-Mitgliedstaaten zu fördern und angesichts der zunehmenden Globalisierung der FuE-Tätigkeiten die transnationale Forschungszusammenarbeit zu stärken. In dieser Mitteilung und dem beigefügten Anhang werden die rechtlichen Voraussetzungen sowie die verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten dargestellt, um den Mitgliedstaaten bei der Verbesserung der steuerlichen Behandlung von FuE-Aktivitäten Hilfestellung zu bieten.