

# Johanna Hey

## Mehr steuerliche Förderung für die (industrielle) Forschung? – Vorschläge und Hemmnisse –

### I. Forschungsförderung als staatliches Ziel

Forschungsaktivität ist ein Schlüssel zum Erfolg von Unternehmen und Volkswirtschaften. Die Bundesregierung hat sich daher im Rahmen ihrer Hightech-Strategie 2025 das Ziel gesetzt, dass der Anteil der gesamten Ausgaben (Staat und Wirtschaft) für Forschung und Entwicklung (FuE) bis zum Jahr 2025 auf 3,5 % des Bruttoinlandsproduktes (BIP) ansteigen soll<sup>1</sup>. Um die Ausgaben von heute rund 3 % des BIP in dieser Weise zu steigern, bedarf es beträchtlicher Anstrengungen. Dies wirft die Frage auf, ob der Staat zusätzlich zu direkter Projektförderung Forschung durch steuerliche Anreize belohnen soll. Bisher ist es hierzu, obwohl in zwei der letzten drei Koalitionsverträge<sup>2</sup> politische Absichtsbekundungen zugunsten steuerlicher Forschungsförderung ausdrücklich enthalten waren, nicht gekommen. In der Zwischenzeit sind wir umringt von Staaten mit entsprechenden Fördertatbeständen. Nun scheint Deutschland nachzuzuziehen. Im Mai 2019 hat die Regierung den Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) vorgelegt<sup>3</sup>.

### II. Argumente für steuerliche Forschungsförderung

Dass die Wirtschaft seit Jahren immer drängender ein derartiges Instrument fordert<sup>4</sup>, verwundert nicht. Doch auch in der Wissenschaft erfährt steuerliche For-

---

<sup>1</sup> Vgl. Die Hightech-Strategie 2025 – Forschung und Innovation für die Menschen, BT-Drucks. 19/4100 v. 6.9.2018, S. 3.

<sup>2</sup> Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP v. 26.10.2009, S. 15: Wir streben eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung an, die zusätzliche Forschungsimpulse insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen auslöst; Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD v. 12.3.2018, S. 13: Wir fördern Innovationen: Steuerliche Forschungsförderung insbesondere für forschende kleine und mittelgroße Unternehmen.

<sup>3</sup> BR-Drucks. 242/19 v. 23.5.2019.

<sup>4</sup> *Barner et al.*, Perspektivenpapier der Forschungsunion, Wohlstand durch Forschung – Vor welchen Aufgaben steht Deutschland?, Forschungsunion Wirtschaft – Wissenschaft, 2013, S. 78.

schungsförderung viel Zuspruch<sup>5</sup>. Das ist keineswegs selbstverständlich, denn grundsätzlich werden Steuervergünstigungen – selbst wenn sie hehren außersteuerlichen Zielen gelten – eher kritisch gesehen. Der „Missbrauch“ des Steuerrechts zur Verwirklichung außerfiskalischer Ziele – ob Mietwohnungsneubau<sup>6</sup>, Luftreinhaltung<sup>7</sup> oder arbeitsrechtliche Tarifbindung<sup>8</sup> – trägt wesentlich zur Kompliziertheit des Steuerrechts bei und verursacht oftmals Verzerrungen bei geringer Wirksamkeit<sup>9</sup>. Steuerliche Forschungsförderung wird von dieser Fundamentalkritik weitgehend ausgenommen, was vor allem ökonomisch begründet wird. Aus ökonomischer Sicht können Steuervergünstigungen mit den Spill-Over-Effekten von Forschungsaktivitäten gerechtfertigt werden.<sup>10</sup> Von der privaten Investition in Forschung profitiert die Wirtschaft allgemein und nicht nur das forschende Unternehmen, sondern durch Nachahmung und die Verwendung der Forschungsergebnisse auch nicht forschende Unternehmen. Es kommt zu einer volkswirtschaftlichen Nutzenmehrung. Diese Spill-Over-Effekte meint man, belohnen zu können. Zudem kann steuerliche Forschungsförderung Informationsasymmetrien reduzieren, wenn forschende Unternehmen steuerlich motiviert werden, Informationen preiszugeben.

Abgesehen von der Frage, ob der Staat generell private Forschung fördern soll, stellt sich die Frage, ob er dies besser durch direkte Bezuschussung (sog. Projekt-

<sup>5</sup> *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law Vol. 8, 2009; *Spengel/Wiegard*, Ökonomische Effekte einer steuerlichen Forschungsförderung in Deutschland, Studie im Auftrag des BDI und VCI, 2011; *Schön*, FR 2014, 93 (94); *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, 2015, S. 290; *Schnitzer*, Ökonomische Analyse steuerlicher Wirtschaftspolitik – Am Beispiel der steuerlichen Förderung von Unternehmen, in: Sicker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, DStJG 39, 2016, S. 53 (56 ff.); *Bardens/Scheffler*, Ubg 2017, 155 (163); *Kessler/Probst*, DB 2017, M4 (M5); *Falck/Fichtl/Lobse*, ifo-Schnelldienst 9/2019, 3 (4 ff.).

<sup>6</sup> BT-Drucks. 607/18 v. 30.11.2018.

<sup>7</sup> SPIEGEL Interview, Umweltministerin *Schulze* legt erste Pläne für CO<sub>2</sub>-Steuer vor, SPIEGEL Heft 17/2019, <https://www.spiegel.de/politik/deutschland/svenja-schulze-umweltministerin-legt-erste-plaene-fuer-steuer-auf-co2-vor-a-1263669.html> (zuletzt abgerufen am 5.6.2019); International of Ökonomen befürwortet: Economists' Statement on Carbon Dividends, The Wall Street Journal, 17.1.2019, <https://www.clcouncil.org/media/EconomistsStatement.pdf> (zuletzt abgerufen am 5.6.2019); Öffentliches Fachgespräch des Umweltausschusses am 3.4.2019, Sachverständige äußern sich kontrovers zur CO<sub>2</sub>-Bepreisung, <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2019/kw14-pa-umwelt-629674> (zuletzt abgerufen am 5.6.2019).

<sup>8</sup> Steuerliche Begünstigung für tarifgebundene Unternehmen, Interview von *Hubertus Heil*, Stuttgarter Zeitung v. 13.12.2018, <https://www.bmas.de/DE/Presse/Interviews/2018/2018-12-14-stuttgarterzeitung.html> (zuletzt abgerufen am 5.6.2019); Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Sachstand WD 6 – 3000 – 147/18, Steuervergünstigungen für tarifgebundene Unternehmen – Verfassungsrechtliche Aspekte, 5.3.2019, <https://www.bundestag.de/re-source/blob/639048/88919090dbdac4d157307cd5dfd1e476/WD-6-147-18-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 5.6.2019).

<sup>9</sup> Allgemein zur Vergünstigungsdebatte, *Hey*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 19, insb. Rn. 6; zur Kritik insb. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2000, Bd. 1 § 7, S. 340 ff.

<sup>10</sup> *Noked*, Integrated Tax Policy Approach to Designing Research & Development Tax Benefits, 34 Va. Tax Rev. 109 (2014), 144 ff.

förderung) erreicht oder den Forschungsaufwand indirekt (steuerlich) prämiert. Im Wesentlichen sprechen zwei Argumente für eine die direkte Projektförderung ergänzende steuerliche Forschungsförderung:

Anders als die Projektförderung nehmen steuerliche Instrumente, jedenfalls wenn sie allgemein formuliert sind, keinen Einfluss auf die Forschungsgegenstände; sie sind unspezifisch. Es werden nicht spezielle Projekte, sondern ganz allgemein Forschungsaktivität prämiert. Damit wird vermieden, dass über Förderrichtlinien Forschung in bekannte Bahnen gelenkt und Innovationskraft beschnitten wird.

Zudem wird für steuerliche Forschungsförderung angeführt, dass sie leichter zugänglich sei. Kleine und mittelständische Unternehmen täten sich zum Teil mit der Stellung direkter Förderanträge schwer.<sup>11</sup> Zwar gibt es zahlreiche unterstützend tätige Agenturen, trotzdem ist die Inanspruchnahme steuerlicher Forschungsförderung mit geringerem Aufwand verbunden. Es müssen keine Projektanträge geschrieben werden. Im besten Fall lassen sich die erforderlichen Daten aus der unternehmerischen Rechnungslegung ableiten. Wie einfach die Inanspruchnahme tatsächlich ist, hängt freilich stark von der konkreten Ausgestaltung der Maßnahme ab.

### III. Forschungsförderung und zusätzliche Forschungsaktivität

Da es nicht *die* steuerliche Forschungsförderung schlechthin gibt, muss der Gesetzgeber zunächst festlegen, welche Ziele er erreichen will.

Ökonomen können belegen, dass es durch steuerliche Forschungsförderung zu zusätzlichen Investitionen privater Unternehmen kommt<sup>12</sup>, wobei die genauen Ausmaße relativ schwer zu beziffern sind. Geht es dem Gesetzgeber primär um die Erhöhung von Forschungsaktivität, dann wird er sich auf kleine und mittlere Unternehmen (KMU) konzentrieren können, denn größere Unternehmen forschen ohnehin bzw. sind in der Lage, Projektförderung in Anspruch zu nehmen. Konzentriert sich die Maßnahme auf KMU, dann muss besonderes Gewicht auf ihre einfache Ausgestaltung gelegt werden, eine Forderung die natürlich ganz generell erhoben werden muss, auch wenn der reale Steuergesetzgeber Vollzugs- und Befolgungsaufwand seiner Gesetze nur allzu oft aus dem Blick verliert.

---

<sup>11</sup> Falck/Fichtl/Lohse, ifo-Schnelldienst 9/2019, 3, 5.

<sup>12</sup> Spengel et al., Steuerliche FuE-Förderung: Studie im Auftrag der Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI), Studien zum deutschen Innovationssystem Nr. 15–2017, 2017, S. 67: 1 Euro entgangener Steuereinnahmen stehe 1,26 Euro zusätzlicher Forschungsaufwand gegenüber.

#### IV. Forschungsförderung und Steuerwettbewerb

Mindestens ebenso relevant ist die Bedeutung steuerlicher Forschungsförderung für die Positionierung im internationalen Steuerwettbewerb. Hier spielen FuE-Vergünstigungen eine ganz zentrale Rolle. Förderregime sind international weit verbreitet, und zwar sowohl die inputorientierte Begünstigung von Forschungsaufwand als auch die outputorientierte Begünstigung der durch FuE generierten Gewinne, namentlich der Einnahmen aus Lizenzen und Patenten. Vor allem im europäischen Steuerstandortwettbewerb haben sich sog. Patentboxen etabliert. Mittels hochattraktiver Vergünstigungsregime soll Steuersubstrat angelockt werden. Zwei Strategien können unterschieden werden: In der Vergangenheit haben Staaten vor allem mittels Patentboxen um die Verlagerung von Buchgewinnen und Patenten konkurriert. Es ging darum, die Erträge von im Ausland ausgeübter und dort steuermindernd geltend gemachter Forschungsaktivität durch Niedrigsteuerangebote anzuziehen, also im Wesentlichen um unfaire beggar-my-neighbor-policies. Derartige Praktiken sind zwischenzeitlich von der OECD im Rahmen des sog. BEPS<sup>13</sup>-Projekts gebrandmarkt worden<sup>14</sup>. Outputorientierte FuE-Sonderregime sollen nach dem sog. Modified Nexus Approach der OECD nur noch in Abhängigkeit zu dem im Inland getätigten Forschungsaufwand gewährt werden. Die meisten Staaten haben zwischenzeitlich ihre Patentboxen entsprechend umgestellt. Die Auswirkungen dieses nunmehr „fairen“ Steuerwettbewerbs auf die Forschungsstandorte können allerdings noch viel gravierender sein, wenn derartige Förderregime, die zum Teil mit Steuersätzen im einstelligen Bereich locken, zur Verlagerung von Forschungsabteilungen führen. Volkswirtschaftlich macht es Sinn, forschende Unternehmen aus dem Ausland zur Zuwanderung zu bewegen.

Wollte Deutschland in diesem internationalen Wettbewerb der Forschungsstandorte mitspielen, müsste der Fokus ein ganz anderer sein. Das FuE-Regime müsste auf die Bedürfnisse großer multinational agierender Unternehmen zugeschnitten sein, was im Zweifel auch – jedenfalls vorübergehend – mit höheren Steuermindereinnahmen einhergeht als eine auf KMU ausgerichtete Maßnahme.

Allerdings ist zweifelhaft, ob Deutschland tatsächlich den Wettbewerb mit den etablierten Patentbox-Staaten aufnehmen will. Überlegungen zur Einführung einer Patentbox wurden bisher stets verworfen. In der Politik wird gerne entgegeng gehalten, Deutschland habe eine solche Maßnahme nicht nötig. Sicherlich darf man die Rolle des Steuerrechts nicht überschätzen. Wenn nicht mit exzeptionell günstigen Bedingungen geworben wird, werden andere Faktoren, insbesondere die Verfügbarkeit gut ausgebildeter FuE-Arbeitskräfte sowie das Forschungssum-

---

<sup>13</sup> Base Erosion and Profit Shifting.

<sup>14</sup> OECD/G20 BEPS-Projekt, Aktionspunkt 5.

feld aus universitären und außeruniversitären staatlichen Forschungseinrichtungen im Vordergrund stehen. Dem Steuerrecht kann aber die Rolle des Züngleins an der Waage zukommen. Das gilt keineswegs nur für die Zuwanderung aus dem Ausland, sondern auch, wenn es darum geht, Forschungsabteilungen deutscher Unternehmen im Inland zu halten. Wenn Nachbarstaaten sehr attraktive steuerliche Rahmenbedingungen anbieten, gleichzeitig ebenfalls über qualifizierte Wissenschaftler verfügen und die außersteuerlichen Rahmenbedingungen möglicherweise liberaler sind als in Deutschland, dann kann das zur Abwanderung von Forschung aus Deutschland führen. Die bestehenden Forschungsabteilungen von Bayer oder BASF werden wohl nicht in das Ausland verlegt werden, zusätzliche Forschungsaktivität kann gerade bei international aufgestellten Konzernen aber ohne weiteres auch im Ausland stattfinden.

Schließlich bieten FuE-Steuervergünstigungen im ungebrochenen Steuerwettbewerb die Möglichkeit einer singulären Reduktion der Steuerlast auf besonders mobile Steuerquellen und damit eine günstige Alternative zu einer allgemeinen Absenkung der Körperschaftsteuer. Dies setzt jedoch voraus, dass die FuE-Entlastung nicht auf KMU beschränkt wird, sondern die besonders im Wettbewerb stehenden internationalen Konzerne in den Blick nimmt.

Deutlich wird, dass – je nach politischer Zielsetzung – sehr unterschiedliche Förderregime herauskommen. Entscheidend ist, dass die Politik offenlegt, was gewollt ist, weil sich nur so später überprüfen lässt, ob die Maßnahme wirksam war.

## V. Forschungsförderung und Gesamtsteuersystem

Mindestens ebenso wichtig ist die Einordnung in das Gesamtsystem, das aktuell die steuerlichen Rahmenbedingungen von FuE definiert. Ein FuE-Sonderregime kann schnell leerlaufen, wenn gegenläufige Vorschriften Forschungsaktivitäten steuerlich behindern.

Deutschland sticht nicht nur durch das Fehlen spezieller FuE-Vergünstigungen heraus, sondern durch eine Reihe steuerlicher Vorschriften, die risikobehafteten und kapitalintensiven FuE-Investitionen hinderlich sind. Zwar wirken sich aufgrund des Aktivierungsverbots für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG) FuE-Aufwendungen in der Regel sofort voll steuermindernd aus. Das Aktivierungsverbot hat positive Liquiditätseffekte, wobei es sich freilich nicht um eine Steuervergünstigung, sondern eine allgemeine Bilanzierungsregel handelt. Kontraproduktiv ist jedoch, dass verlustbegründender Aufwand zwar vorgetragen werden kann, sich aber aufgrund der Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG nur über einen längeren Zeitraum gestreckt auswirkt. Führt die FuE-Aktivität später zu Gewinnen, müssen diese stets zu 40% versteuert werden, auch wenn in der Anfangsphase des Projektes hohe Verlustvorträge aufgelaufen sind. Steigt später ein anderer Investor ein, kommt es, wenn mehr als 50% der Anteile

übergehen, zum Untergang der Verlustvorträge (§ 8c KStG). Die Fremdkapitalfinanzierung von Forschungsprojekten wird durch das Zinsabzugsverbot der Zinschranke (§ 4h EStG) behindert. Hinzu kommen Abzugsbeschränkungen für grenzüberschreitend gezahlte Lizenzgebühren (§ 4j EStG) und die Besteuerung der Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 AStG), wodurch sich die internationale Flexibilität reduziert. Es gibt also lauter Negativanreize. Risikobereitschaft und der Kapitalbedarf forschender Unternehmen werden derzeit im deutschen Steuerrecht nicht abgebildet.

## VI. Gesetzentwurf eines Forschungszulagengesetzes

Was sollte der deutsche Steuergesetzgeber vor diesem Hintergrund tun? Und werden die Weichen durch das im Mai in den Gesetzgebungsprozess eingebrachte Forschungszulagengesetz richtiggestellt?

Auffällig ist, dass es sich um eine eher zaghafte Maßnahme handelt. Die Einführung einer FuE-Steuervergünstigung stand von Beginn an unter scharfen Budgetrestriktionen. Herausgekommen ist ein finanzieller Rahmen von 5 Mrd. Euro verteilt über 4 Jahre, d.h. 1,25 Mrd. Euro p.a. Damit waren keine weiten Sprünge möglich.

Allerdings steht Steuerpolitik immer unter dem Vorbehalt des haushaltspolitisch Machbaren. Die Einführung von Steuervergünstigungen orientiert sich deshalb nicht immer an dem, was zur Erreichung der außersteuerlichen Ziele erforderlich wäre, sondern was finanzierbar ist, verbunden mit der Gefahr, dass am Ende ineffiziente Maßnahmen herauskommen, die einerseits nicht die erwünschte Wirkung erzielen, andererseits trotzdem mit Kosten verbunden sind. Das Steuergeld ist verschwendet und auch gleichheitsrechtlich sind Steuervergünstigungen, die das Untermaßverbot verletzen, problematisch. Steuervergünstigungen, die ihre Ziele nicht erreichen können, mutieren zu ungerechtfertigten Steuerprivilegien<sup>15</sup>.

Ganz so schlimm ist es im Fall der steuerlichen FuE-Förderung nicht gekommen. Zwar war angesichts des sehr eng begrenzten finanziellen Rahmens von Beginn an klar, dass sich keine im internationalen Vergleich wettbewerbsfähige Maßnahme würde realisieren lassen. Immerhin kann man konstatieren, dass Deutschland seine Außenseiterposition verliert und nicht länger aus dem Rahmen der Mehrzahl der entwickelten Staaten herausfällt, die über spezielle FuE-Regime verfügen.

---

<sup>15</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage, 2000, Bd. 1 § 7, S. 343.



Verbreitung steuerlicher FuE-Förderregime (dunkel hervorgehoben)  
Quelle: Deloitte, 2017.

Im internationalen Steuerwettbewerb hilft die Maßnahme wenig. Allein in der EU verfügen 14 Staaten über sog. Patentboxen<sup>16</sup>, zum Teil in Kombination mit inputorientierten Steuervergünstigungen<sup>17</sup>. Die meisten der outputorientierten Patentbox-Regime sind mittlerweile an den OECD-Standard für fairen Steuerwettbewerb nach dem Modified Nexus Approach angepasst, d.h., begünstigt werden Patenteinkünfte nur in dem Umfang, wie in dem nämlichen Staat Aufwendungen getätigt wurden. Frei sind die Staaten nach wie vor im Ausmaß der Begünstigung. Unmittelbare EU-Nachbarstaaten werben mit Effektivsteuerbelastungen von 10 % (Spanien, Großbritannien) oder sogar noch darunter (Belgien 4,4 %, Niederlande 7 %).

Es ist offensichtlich, dass Deutschland mit einer allgemeinen Tarifbelastung von über 30 % derartigen Lockangeboten nichts entgegenzusetzen hat. Fraglich ist, ob die jetzt vorgelegte Forschungszulage den Abstand zumindest ein wenig verringern kann. Dies zu beurteilen, ist schon deshalb schwierig, weil sich die Anreizwirkungen von (nexus-konformen) outputorientierten Patentboxen und inputorientierter Begünstigung des Forschungsaufwands nicht ohne weiteres vergleichen lassen. Bei einem Vergleich inputorientierter Förderregime spielen Bemessungsgrundlage, Förderquote und Größenbegrenzungen eine Rolle. Auch hier fällt das Forschungszulagengesetz im internationalen Vergleich eher ab.

<sup>16</sup> Überblick bei Raab, SWI 2018, 125 (128 f.).

<sup>17</sup> S. hierzu den Ländervergleich von Haase/Kuen/Nonnenmacher, Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung, ifst-Schrift 531 (2019) – im Erscheinen.

Allerdings standen Vorteile im internationalen Standortwettbewerb auch ersichtlich nicht im Zentrum des von der Bundesregierung vorgelegten Gesetzesentwurfs. Zwar startet die Gesetzesbegründung mit den Zielen der Verbesserung der „Attraktivität des Standortes für Neuansiedlungen und Investitionsentscheidungen“ und der Schaffung „international wettbewerbsfähiger Rahmenbedingungen für Unternehmen“<sup>18</sup>, sodann wird aber eingeschränkt, es gehe insbesondere darum, dass KMU vermehrt in Forschung und Entwicklung investieren. Letzteres spiegelt sich in den Förderbedingungen des Forschungszulagengesetzes wider. Zwar hat man von einer ursprünglich diskutierten größenabhängigen Begrenzung auf KMU<sup>19</sup> abgesehen. Größere Unternehmen werden nicht gänzlich ausgeschlossen. Das Fördervolumen ist aber so gering, dass es für größere Unternehmen kaum ins Gewicht fällt.

Bemessen wird die Forschungszulage an den FuE-Aufwendungen (insb. Löhne und Gehälter von FuE-Arbeitnehmern). Auch Kooperationsvorhaben sind förderfähig. Jedoch ist die Bemessungsgrundlage begrenzt auf 2 Mio. Euro p.a. pro Anspruchsberechtigtem (§ 3 Abs. 5 FZulG-E). In Konzernen kann die Forschungszulage nur einmal in Anspruch genommen werden. Sie beträgt 25 %, bezogen auf die Bemessungsgrundlage von 2 Mio. Euro also maximal 500 000 Euro pro Jahr.

Es mag sein, dass sich KMU hierdurch zu einer Steigerung ihrer Forschungsaktivität veranlasst sehen und Investitionen tätigen, die sie ohne die Zulage nicht getätigt hätten. Größere Unternehmen werden die Zulage im Zweifel ebenfalls in Anspruch nehmen, allerdings ohne dass sie irgendeinen Effekt auf das Ausmaß der Forschungsaktivität oder Standortentscheidungen entfaltet. Ebenso wenig ist damit zu rechnen, dass ausländische Unternehmen mit Blick auf die Forschungszulage Forschung nach Deutschland hineinverlagern. Der Steuervorteil ist gering verglichen mit den Nachteilen der allgemein hohen Tarifbelastung, die zum Tragen kommt, sobald die Forschungsaktivität erfolgreich ist und zu Gewinnen führt, zumal sich die Tätigkeit später wegen der Besteuerung der Funktionsverlagerung auch nur mit erheblichen steuerlichen Nachteilen wieder aus Deutschland herausverlagern lässt.

Die begrenzte Anreizwirkung des vorliegenden Gesetzesentwurfs spricht jedoch nicht per se gegen die Maßnahme, soweit sie tatsächlich zur Ausweitung von Forschung und Entwicklung im KMU-Bereich führt. Manches Start-up mag auf diese Weise einen entscheidenden Innovationsbeitrag erhalten, auch wenn hinterfragt werden muss, ob die ausgelobten Beträge hierfür ausreichen. Insofern ist es positiv, dass das Gesetz in § 16 FZulG-E spätestens nach Ablauf von 5 Jahren eine Eva-

---

<sup>18</sup> BR-Drucks. 242/19 v. 23.5.2019, S. 1.

<sup>19</sup> S. den Vorschlag von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucks. 19/4827 v. 9.10.2019; kritisch zur FuE Förderung für KMU, *Belitz et al.*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in KMU – Irrweg für Deutschland?, ifo-Wirtschaftsdienst 5/2017, 344, 348 ff.; kritisch zum aktuellen Gesetzesentwurf, *Welter*, ifo-Schnelldienst 9/2019, 6 ff.

luation vorschreibt<sup>20</sup>. Im Rahmen dieser Evaluation wird es um die realistisch erreichbaren Ziele gehen. Dabei sollte auch eine Rolle spielen, welcher Anteil der infolge des Forschungszulagengesetzes entstehenden Steuermindereinnahmen tatsächlich auf KMU entfällt, auch um die Mitnahmeeffekte durch größere Unternehmen einschätzen zu können. Die Evaluation sollte zudem dazu genutzt werden, über eine Ausweitung nachzudenken, die die Forschungszulage zu einem wirksamen Instrument im internationalen Steuerwettbewerb machen könnte. Hierzu wird insbesondere dann Anlass bestehen, wenn Deutschland es innerhalb der nächsten fünf Jahre nicht schaffen sollte, die Wettbewerbsnachteile infolge der hohen allgemeinen Tarifbelastung zu beseitigen.

---

<sup>20</sup> Zum Erfordernis gesetzlich verankerter Evaluation im Fall von Lenkungsgesetzen s. *Hey*, *StuW* 2019, 3 (13 ff.).