

Joachim Englisch\*

## Steuer- und wirtschaftspolitische Bedeutung von Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter

Deutschland ist eines der wenigen Länder ohne steuerliche Instrumente zur Förderung der Entwicklung oder Verwertung von geistigem Eigentum. Aktuell wird aber hierzulande über deren Einführung diskutiert. Ein mögliches Instrument wäre eine output-orientierte Patentbox-Regelung, die Einnahmen und Gewinne aus der Nutzung geistigen Eigentums bevorzugt behandelt. Patentbox-Regime sind allerdings auf die OECD-Agenda zur Bekämpfung von Steuerflucht und schädlicher Steuergestaltung geraten. Um Steuerflucht zu verhindern, haben sich die OECD-Staaten auf einen modifizierten Nexus-Ansatz geeinigt, der eine allein steuerlich motivierte Verschiebung des Steuersubstrats über die Grenzen einschränkt. Können Patentboxen vor diesem Hintergrund noch ein sinnvoller Baustein im Steuersystem sein? Sollten sie parallel mit input-orientierten Fördermaßnahmen eingesetzt werden?

Unternehmerische Investitionen in Forschung und Entwicklung (FuE) sind seit jeher Treiber von Produktivität und gesellschaftlichem Wohlstand, auch dank positiver Externalitäten. In zahlreichen Staaten weltweit zielen daher neben Direktsubventionen auch steuerliche Förderinstrumente darauf ab, Anreize für private FuE-Aufwendungen zu setzen. In modernen offenen Volkswirtschaften besteht eine zusätzliche Herausforderung für die Nationalstaaten darin, dass sie untereinander als Forschungsstandorte im Wettbewerb um die Gewinnung neuer Investitionen von multinationalen Konzernen stehen. Erst recht grenzüberschreitend mobil sind zudem die immateriellen Ergebnisse kommerzieller Forschung. Einer der für die Standortwahl für Forschungstätigkeiten und des daraus resultierenden geistigen Eigentums (Intellectual Property – IP) maßgeblichen Aspekte stellt dabei die steuerliche Behandlung von Forschungsaufwendungen einerseits und der Gewinne aus der Verwertung der Forschungsergebnisse andererseits dar.<sup>1</sup>

Vor allem seit der Jahrtausendwende hat dies zu einem intensiven internationalen Steuerwettbewerb geführt, in dem sich einzelne Staaten als attraktive Forschungs- bzw. IP-Holding-Standorte zu profilieren suchen.<sup>2</sup> Zum Einsatz

gelangen dabei zwei Alternativmodelle einer steuerlichen Förderpolitik, namentlich „input-orientierte“ steuerliche Forschungsförderung einerseits und „output-orientierte“ Steuervergünstigungen für die Erträge aus der Verwertung geistigen Eigentums andererseits. Bei ersteren handelt es sich um traditionelle Präferenzregime wie erhöhte Abzüge von der Bemessungsgrundlage oder Abzüge von der Steuerschuld, in Abhängigkeit von bestimmten qualifizierten FuE-Aufwendungen. Bei letzteren setzt die steuerliche Begünstigung erst in der Verwertungsphase ein und konzentriert sich dementsprechend auf erfolgreiche Forschungsprojekte. Solche „Patentboxen“ bewirken eine steuerliche Vorzugsbehandlung von Einnahmen bzw. Gewinnen aus der Nutzung von geistigem Eigentum.<sup>3</sup> Es handelt sich bis auf die Präferenzregime von Irland und Frankreich um noch vergleichsweise junge Förderinstrumente, die hinsichtlich ihrer Lenkungseffekte kontrovers diskutiert werden. Dabei wird bislang in der Diskussion allerdings noch kaum gewürdigt, wie sich die im Zuge des „Base Erosion and Profit Shifting“-Projekts (BEPS-Pro-

3 Zu Einzelheiten vgl. L. K. Evers: Intellectual Property (IP) Box Regimes – Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options, Mannheim 2014, S. 49 ff.

\* Bei diesem Beitrag handelt es sich um die Kurzfassung einer ausführlichen Untersuchung, die demnächst in „Steuer und Wirtschaft“ veröffentlicht wird. Der Autor dankt Anzhela Cédelle, Irem Guceri und Georgia Maffini für wertvolle Anregungen und Diskussionen. Eventuelle Unzulänglichkeiten sind allein vom Autor zu verantworten.

1 Dazu eingehend C. Spengel et al.: Steuerlicher Digitalisierungsindex 2017, PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), April 2017.

2 Vgl. dazu S. Appelt et al.: R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, Nr. 32, 2016, S. 38 ff.

**Prof. Dr. Joachim Englisch** ist geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität Münster.

jekts) der OECD entwickelten Empfehlungen zur Ausgestaltung solcher Patentboxen künftig auf ihre Eignung als steuerliches Förderinstrument auswirken.

Die deutsche Steuerpolitik hat sich dem Trend, im Zusammenhang mit der Entwicklung und Verwertung geistigen Eigentums besondere Steuervergünstigungen zu schaffen, bislang nicht angeschlossen und nimmt damit international eine Außenseiterrolle ein. In jüngerer Zeit sind allerdings auch in Deutschlands Wirtschaft und Politik vermehrt Überlegungen angestellt worden, FuE-Aktivitäten bzw. die Schaffung oder Verwertung von geistigem Eigentum steuerlich zu fördern. Daher wird im Folgenden analysiert, inwieweit sich speziell Patentboxen „post BEPS“ überhaupt dazu eignen, die wirtschafts- bzw. steuerpolitischen Zielsetzungen zu erreichen. Dabei werden auch die – insbesondere unionsrechtlichen – Grenzen des gesetzgeberischen Gestaltungsermessens berücksichtigt.

Eine Würdigung von Patentboxen kann dabei nur vom gesetzgeberischen Förderziel ausgehen. In Betracht kommen im Wesentlichen drei Zielsetzungen:<sup>4</sup>

1. Ein denkbare Ziel ist die Gewinnung oder jedenfalls Sicherung von Steuersubstrat in Form der Erträge aus der Lizenzierung, Veräußerung oder sonstigen Nutzung von geistigem Eigentum.
2. Davon zu unterscheiden ist das Anliegen, den jeweiligen Standort im internationalen Wettbewerb um die Ansiedlung von Realinvestitionen in Forschung und Entwicklung zu stärken.
3. Schließlich kann ein Ziel die Förderung von Forschung und Entwicklung im engeren Sinne sein, d.h. durch steuerliche Anreize zusätzliche Investitionen an bereits bestehenden inländischen Forschungsstandorten zu tätigen bzw. die Schaffung innovativer Start-ups zu erleichtern.

### Fiskalpolitisches Potenzial von Patentboxen gewandelt

#### Eindämmung „schädlicher“ Effekte durch den Nexus-Ansatz

Die herkömmlichen Patentboxen insbesondere diverser EU-Mitgliedstaaten erfüllten vielfach primär einen fiskalpolitischen Zweck im internationalen Steuerwettbewerb um Gewinne aus der Verwertung von geistigem Eigen-

4 Vgl. auch P. Schwarz: Rationale, design and effectiveness of R&D tax measures, in: Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht, 83. Jg. (2015), H. 11-12, S. 714 ff.

tum.<sup>5</sup> Empirische Untersuchungen legen nahe, dass vor allem hoch profitable Innovationen von den bis 2015 geschaffenen Patentboxen angezogen und gegebenenfalls auch im jeweiligen Zielland patentiert wurden.<sup>6</sup> Patentboxen lieferten damit ein Paradebeispiel für „schädliche“ Besteuerungspraktiken, die in erheblichem Ausmaß Anreize für internationale Gewinnverlagerung setzten, ohne eine damit korrespondierende Verlagerung von Unternehmenssubstanz vorauszusetzen.

Die OECD-Mitgliedstaaten haben sich daher im Zuge des BEPS-Projekts auf den modifizierten Nexus-Ansatz (Modified Nexus Approach) verständigt.<sup>7</sup> Neue wie bestehende Patentboxen-Regime sollen demzufolge Gewinne aus der Verwertung von geistigem Eigentum künftig grundsätzlich nur noch insoweit begünstigen, als diese auf Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen fußen, die ihrerseits einen territorialen Nexus mit der Besteuerungshoheit des jeweiligen Staates aufweisen. Vereinfacht ausgedrückt soll ein Staat Gewinne aus der Verwertung geistigen Eigentums nur noch steuerlich begünstigen dürfen, wenn er stattdessen auch schon die damit zusammenhängenden Forschungsaufwendungen hätte steuerlich privilegieren können.

Des Weiteren sieht der modifizierte Nexus-Ansatz Einschränkungen insbesondere hinsichtlich des Kreises der förderfähigen Kategorien geistigen Eigentums vor.<sup>8</sup> Namentlich sollen sich im Wesentlichen nur Gewinne aus der Verwertung von Patenten, patentähnlichen technischen gewerblichen Schutzrechten sowie Urheberrechten an Software für eine steuerliche Privilegierung qualifizieren. Zumindest EU-Mitgliedstaaten dürfen außerdem bei der Berechnung des begünstigungsfähigen Gewinnanteils keine FuE-Aufwendungen eines Steuerpflichtigen berücksichtigen, die auf die Auftragsforschung durch mit ihm verbundene Unternehmen entfallen, selbst wenn die entsprechenden FuE-Aktivitäten im Inland durchgeführt werden (entity approach). Dasselbe gilt für Anschaffungskosten für bereits (ganz oder teilweise) fertiggestelltes

5 Die Einführung solcher Patentboxen zog regelmäßig einen Anstieg von Patentanmeldungen und Lizenznahmen in der jeweiligen Besteuerungsjurisdiktion nach sich, vgl. M. Dischinger, N. Riedel: Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms, in: Journal of Public Economics, 95. Jg. (2011), H. 7-8, S. 698 ff.; R. Griffith, H. Miller, M. O'Connell: Ownership of intellectual property and corporate taxation, in: Journal of Public Economics, 112. Jg. (2014), H. C, S. 21.

6 Vgl. C. Ernst, K. Richter, N. Riedel: Corporate taxation and the quality of research and development, in: International Tax and Public Finance 21. Jg. (2014), H. 4, S. 709 f.; T. Böhm et al.: Corporate Taxes and Strategic Patent Location within Multinational Firms, 2015, S. 2.

7 Vgl. OECD: BEPS Project, Action 5: 2015 Final Report, S. 24 ff.

8 Ebenda, Rz. 34-38 und 46-48.

geistiges Eigentum<sup>9</sup>. Ausnahmen hiervon sollen nur in eng begrenztem Umfang zulässig sein.<sup>10</sup>

Die mit der Konkretisierung und Implementierung des – rechtlich ebenfalls unverbindlichen – „Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung“ der EU betraute Gruppe Verhaltenskodex hat sich diesen „Soft Law“-Empfehlungen der OECD angeschlossen.<sup>11</sup> Vor diesem Hintergrund dürfte es jedenfalls für eine deutsche Regierungskoalition gleich welcher Couleur auf absehbare Zeit keine ernsthaft in Betracht zu ziehende Option darstellen, eine Patentboxen-Regelung alten Schlages einzuführen, die von den Vorgaben des modifizierten Nexus-Ansatzes abweicht. Damit dürften Patentboxen jedenfalls für den deutschen Gesetzgeber nicht länger eine Option sein, einen signifikanten steuerlichen Anreiz für die Verlagerung von im Ausland entwickelten Immaterialgüterrechten oder daran anknüpfenden Verwertungsaktivitäten ins Inland zu setzen.

#### Verbleibendes Potenzial als defensive Maßnahme im internationalen Steuerwettbewerb

Dessen ungeachtet können Patentboxen aber absehbar weiterhin einen bedeutsamen Baustein in einem Maßnahmenpaket zur Abwehr der vom Steuerrecht anderer Staaten ausgehenden Sogwirkung auf die Gewinne aus der Nutzung von in Deutschland geschaffenem geistigem Eigentum darstellen.<sup>12</sup> Von besonderer Bedeutung ist dabei, dass sie Abwanderungstendenzen von geistigem Eigentum nicht nur insoweit entgegenwirken können, als diese von den in einigen Staaten – gegebenenfalls im Widerspruch zu den Vorstellungen der OECD – verbleibenden „schädlichen“ Patentboxen-Regelungen herkömmlicher Prägung ausgehen (und in deutlich geringerem Maße auch noch von Nexus-konformen Patentboxen). Sie greifen vielmehr auch gegen allgemeine Niedrigsteuerregime bzw. ausländische Steueroasen, die letztlich vergleichbare Anreize zur grenzüberschreitenden Verlagerung von im Inland geschaffenem geistigem Eigentum setzen.

9 Dies ist im Wesentlichen EU-grundfreiheitlichen Vorgaben geschuldet, vgl. L. V. Faulhaber: The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation, in: Minnesota Law Review, 101. Jg. (2017), H. 4, S. 1663 ff.

10 Vgl. OECD, a.a.O., Rz. 40 f.: 30% „up-lift“ für die Kosten der Auftragsforschung verbundener Unternehmen und für den Erwerb von geistigem Eigentum.

11 Vgl. Economic and Financial Minister (ECOFIN): Conclusions vom 17.6.2016, Nr. 10459/16; sowie den Bericht der Code of Conduct Group vom 28.11.2016, Nr. 14750/16, S. 4 ff.

12 Vgl. dazu auch schon OECD: Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation, 2013, S. 145; P. Merrill: Innovation Boxes: BEPS and Beyond, in: National Tax Journal, 69. Jg. (2016), H. 4, S. 857.

Sie sind damit für ein forschungsintensives Hochsteuerland wie Deutschland unter fiskalischen Aspekten ein erwägenswertes Kompromissmodell. Ihre Einführung könnte den Druck mindern, der Aushöhlung der nationalen Besteuerungsgrundlagen durch eine fiskalisch kostspieligere generelle Absenkung der nominalen Unternehmenssteuerbelastung zu begegnen,<sup>13</sup> die zudem unter Umständen auch steuersystematischen oder verteilungspolitischen Zielsetzungen zuwiderliefe. Ein dahingehender Wettbewerbsdruck dürfte dabei in den kommenden Jahren noch deutlich steigen.

#### Ausgestaltungsparameter einer fiskalpolitisch ausgerichteten Patentbox

Die ergänzende Einführung einer Patentbox zur Sicherung deutschen Steuersubstrats würde allerdings eine Reihe von steuerpolitischen wie auch verfassungs- und unionsrechtlichen Folgefragen aufwerfen. Eine erste Herausforderung läge darin, den Umfang der Steuerermäßigung sachgerecht auf die fiskalpolitische Zielsetzung des Niedrigsteuerregimes abzustimmen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die grenzüberschreitende Verlagerung von geistigem Eigentum im Konzern nicht ohne Besteuerungsfolgen bleibt, sondern Anlass zu einer Abrechnung stiller Reserven nach Fremdvergleichsgrundsätzen gibt.<sup>14</sup> Vor diesem Hintergrund muss die Steuerbelastung für Gewinne aus der Verwertung geistigen Eigentums nicht bis auf das Belastungsniveau der wichtigsten Zielländer potenzieller Transfers von patentfähigen Innovationen abgesenkt werden, um bereits eine dämpfende Wirkung auf Verlagerungserwägungen zu entfalten.<sup>15</sup>

Eine in diesem Sinne angemessene verbleibende Steuerbelastung würde Mitnahmeeffekte zumindest bei multinationalen Konzernen minimieren. Unvermeidbar wären Mitnahmeeffekte hingegen bei rein national agierenden kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), die keine Möglichkeit der Verlagerung von Immaterialgütern ins Ausland zu nicht marktkonformen Preisen haben. Daraus resultierende negative fiskalische Auswirkungen wären abzuschätzen und den erwarteten positiven Aufkommenseffekten aus der Sicherung von Steuersubstrat bei den multinationalen Unternehmen gegenüberzustellen. Nur wenn auch der Saldo absehbar noch positiv ist, kann

13 Vgl. auch European Commission: Corporate Income Taxation in the EU, Commission Staff Working Document, SWD(2015) 121, Brüssel 17.6.2015, S. 18 (noch zu den herkömmlichen Patentboxen).

14 Vgl. OECD: Supporting Investment ..., a.a.O., S. 141. Speziell zur Rechtslage in Deutschland vgl. F. Haase, P. Nürnberg: Steuerliche Aspekte der Erschaffung, Ansiedlung und Verlagerung von IP, in: FinanzRundschau (FR), 99. Jg. (2017), H. 1, S. 4 ff.

15 Vgl. dazu auch L. K. Evers, a.a.O., S. 131 ff.

die Einführung einer im Wesentlichen fiskalpolitisch motivierten Patentbox sinnvoll sein.

Sollte sich der Gesetzgeber für die Einführung einer Patentbox entscheiden, müsste außerdem geregelt werden, wie weit deren sachlicher Anwendungsbereich reichen soll. Der modifizierte Nexus-Ansatz mindert allerdings das Gestaltungsermessen der EU-Mitgliedstaaten in diesem Bereich. Namentlich nichttechnische gewerbliche Schutzrechte wie etwa Marken und Geschmacksmuster dürfen nicht in eine Förderung einbezogen werden. Zu entscheiden wäre aber insbesondere darüber, ob eine Steuerermäßigung auch für die Gewinne aus der Verwertung von Urheberrechten an Software gelten soll. Darüber hinaus müsste generell festgelegt werden, ob sie auf Lizenzentnahmen und ähnliche Nutzungsentgelte sowie Veräußerungsgewinne begrenzt wird oder aber auch auf die Gewinne aus der unmittelbaren Verwertung des geistigen Eigentums in der Produktion erstreckt werden soll. Leitgedanke sollte dabei für eine fiskalpolitisch motivierte Patentbox jeweils primär sein, wie anfällig die jeweiligen Immaterialgüter bzw. Tätigkeitsfelder für den internationalen Steuerwettbewerb sind. Eine Einbeziehung auch von Software-Copyright dürfte unter diesem Aspekt naheliegender sein als die Ausdehnung auf implizite Verwertungsgewinne aus dem unmittelbaren Einsatz von Patenten und ähnlichem geistigen Eigentum. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass die Eigennutzung von Patenten typischerweise mit größeren positiven Externalitäten verbunden ist als ihre Verwertung durch Lizenzvergabe<sup>16</sup> und in manchen Branchen das dominierende Verwertungsmodell darstellt.

#### Vereinbarkeit mit EU-Primärrecht und Verfassung

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass Patentboxen-Regime EU-primärrechtlichen und in Deutschland darüber hinaus auch gewissen verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegen. Auf EU-Ebene sind hier vor allem die beihilferechtlichen Bestimmungen der Art. 107 ff. AEUV sowie die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV zu nennen. Insbesondere die grundfreiheitsrechtlichen Angriffspunkte liegen auf der Hand. Der Nexus-Ansatz zielt im Kern gerade darauf ab, grundsätzlich nur die Erträge heimischer Forschung steuerlich zu prämiieren, was in diametralem Gegensatz zum Anliegen des EU-Binnenmarktes und eines EU-weiten Forschungsraumes (Art. 179 AEUV) steht. Diese Bedenken werden durch den

„entity approach“ für EU-Mitgliedstaaten allenfalls abgeschwächt, aber nicht durchgreifend entkräftet.<sup>17</sup>

Beihilferechtlich steht die steuerliche Privilegierung einer Patentbox zwar bei entsprechend breiter Ausgestaltung Unternehmen aus allen Branchen gleichermaßen offen. Man könnte sich daher auf den Standpunkt stellen, das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV greife mangels Selektivität der Maßnahme nicht ein.<sup>18</sup> Tatsächlich sind Patentboxen-Regime aber in der beihilferechtlichen Grauzone möglicher De-facto-Selektivität angesiedelt.<sup>19</sup> Denn die Daten zu Patentanmeldungen und die restriktiven Vorgaben des Nexus-Ansatzes hinsichtlich des Kreises begünstigungsfähigen geistigen Eigentums lassen erwarten, dass bestimmte patentintensive Branchen überproportional, andere Wirtschaftszweige hingegen kaum von einer solchen Output-Förderung profitieren dürften.<sup>20</sup> Ihre beihilferechtliche Beurteilung fällt daher in Teilen des Schrifttums negativ aus.<sup>21</sup> Der Europäische Gerichtshof (EuGH) wiederum hat in jüngerer Zeit nochmals verdeutlicht, auch branchenübergreifend gewährte Begünstigungen, die einem breiten Kreis von Unternehmen zugänglich sind, einer strengen Selektivitätsprüfung zu unterziehen.<sup>22</sup> Die EU-Kommission hat allerdings bislang keine primärrechtlichen Einwände geäußert und scheint im Gegenteil gewillt, den mit dem Nexus-Ansatz gefundenen politischen Kompromiss zwischen ihren Mitgliedstaaten nicht infrage zu stellen.<sup>23</sup>

17 Vgl. dazu eingehend J. Englisch: BEPS Action 1: Digital Economy – EU Law Implications, in: *British Tax Review*, Juni 2015, S. 298 ff. Kritisch auch C. Brokelind: *Intellectual Property, Taxation, and State Aid Law*, in: I. Richelle, W. Schön, E. Traversa: *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, S. 235 ff.; R. H. C. Luja: *EU Report, Tax Incentives on Research and Development (R&D)*, International Fiscal Association, in: *Cahiers de Droit Fiscal International*, Bd. 100A, Den Haag 2015, S. 61 f.

18 So die EU-Kommission in ihrer Entscheidung vom 13.2.2008 zur spanischen Patentbox, C(2008)467 final, Rz. 14 ff.

19 Vgl. zur De-facto-Selektivität eingehend J. Englisch: *Das Beihilfenverbot im Steuerrecht*, in: H. Schaumburg, J. Englisch: *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Rz. 9.26 und 9.31; W. Schön: *State Aid in the Area of Taxation*, in: L. Hancher, T. Ottervanger, P. J. Slot (Hrsg.): *EU State Aids*, 5. Aufl. 2016, Rz. 13-097 f.

20 Vgl. den Überblick bei EU-Kommission: *Taxation Papers, Working Paper 57: Patent Boxes Design, Patents Location, and Local R&D*, 2015, S. 7, m.w.N.

21 So etwa M. Valta: *Patentboxen und IP-Boxen – eine verbotene Beihilfe?*, in: *Steuer und Wirtschaft (StuW)*, H. 3/2015, S. 257 (264 f.); C. Brokelind, a.a.O., S. 228 f.; L. K. Evers, a.a.O., S. 176 ff. Zurückhaltender C. Micheau, G. C. de la Brosse: *Case Studies of Tax Issues on Selectivity*, in: A. Rust, C. Micheau: *State Aid and Tax Law*, 2013, S. 156 ff.; J. Luts: *Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct*, in: *EC Tax Review*, 23. Jg. (2014), H. 5, S. 265.

22 Vgl. EuGH vom 21.12.2016, C20/15 P und C21/15 P, *World Duty Free Group*, EU:C:2016:981, Rz. 53 ff.

23 Vgl. C. Panayi: *Advanced Issues in International and European Tax Law*, 2015, S. 213; K. Becker: *Der OECD-Bericht zu Maßnahme 5 des BEPS-Aktionsplans. BEPS-Aktionspunkt 5: Wirksamere Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs*, in: *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 23. Jg. (2014), H. 19, S. 707 f.

16 Vgl. OECD: *Supporting Investment ...*, a.a.O., S. 137.

Aus der Perspektive des deutschen Grundgesetzes wiederum erzeugt die Privilegierung bestimmter Kategorien von Einkünften einen gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf. Da das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) regelmäßig schon für die steuerliche Begünstigung ganzer Einkunftsarten einen hinreichend gewichtigen Sachgrund fordert,<sup>24</sup> muss dies erst recht für die Entlastung nur bestimmter Einkunftsquellen innerhalb ein und derselben Einkunftsart gelten.<sup>25</sup> Allerdings dürften die Anforderungen an eine solche Rechtfertigung vom BVerfG im Lichte seines herkömmlichen Kriterienkatalogs zur Bestimmung der verfassungsgerichtlichen Prüfungsdichte<sup>26</sup> nicht allzu hoch angesiedelt werden.

Denkbar ist daher, dass eine Patentbox vom BVerfG als Maßnahme zur Sicherung deutschen Steuersubstrats hingenommen würde. Allerdings betont das BVerfG auch in ständiger Rechtsprechung, dass eine Rechtfertigung allein mit dem Finanzbedarf des Staates nicht in Betracht komme.<sup>27</sup> Insbesondere dürften punktuelle Entlastungen nicht damit gerechtfertigt werden, „dass eine allgemeine Tarifenkung finanz- und haushaltspolitisch nicht finanzierbar gewesen wäre.“<sup>28</sup> Dahingehende Erwägungen bilden aber die Quintessenz einer als Abwehrinstrument im internationalen Steuerwettbewerb konzipierten Patentboxen-Regelung. Es müsste daher das Ziel, in diesem Wettbewerb zu bestehen, vom BVerfG als „qualifizierter“ Fiskalzweck mit rechtfertigender Kraft anerkannt werden. Ob es dazu bereit wäre, lässt sich im Lichte der bisherigen Rechtsprechung jedoch nicht absehen. Für den Gesetzgeber könnte es daher naheliegen, eine etwaige Patentbox-Regelung zusätzlich unter dem Gesichtspunkt der Förderung von Forschung und Entwicklung, d.h. mit einer lenkungspolitischen Zielsetzung zu rechtfertigen. Auf dem Gebiet steuerlicher Lenkung soll der Gesetzgeber nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG eine relativ große Gestaltungsfreiheit beanspruchen können<sup>29</sup>. In der Gesamtschau der möglichen Rechtfertigungsgründe und angesichts des absehbar niederschweligen Prüfungsmaßstabs des BVerfG dürfte eine Patentboxen-

24 Vgl. BVerfG vom 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181), m.w.N.

25 Vgl. auch die generelle Formulierung ebenda: „[Es] gelten für Sonder-tarife keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für Durch-berechnungen des objektiven Nettoprinzips, die durch besondere sach-liche Gründe gerechtfertigt werden müssen.“

26 Vgl. dazu statt aller BVerfG vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094, Rz. 105, m.w.N.; J. Englisch: Gleichheitssatz – Gleichberechtigung, in: K. Stern, F. Becker: Grundrechte-Kommentar, 2. Aufl. 2016, Art. 3 Rz. 138 ff., m.w.N.

27 Vgl. beispielsweise BVerfG vom 15.1.2014, 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126 (151), m.w.N.

28 BVerfG vom 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (184).

29 Vgl. BVerfG vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (182), m.w.N.

Regelung dann auch verfassungsrechtlich bestehen können.

### Geringe Eignung als standortpolitisches Förderinstrument

Anreize für zusätzliche Forschung und Entwicklung im In-land können sowohl Patentboxen als auch input-orientier-te Maßnahmen der Prämierung von FuE-Aufwendungen setzen.<sup>30</sup>

### Begrenzte Anreizwirkungen

Empirische wie theoretische Untersuchungen deuten al-lerdings darauf hin, dass Patentboxen herkömmlicher Prägung mit keinen oder nur geringen Anforderungen an die territoriale Verknüpfung von FuE einerseits und be-günstigten Gewinnen andererseits für diese Zielsetzung generell deutlich weniger geeignet sind als eine bereits in der Entwicklungsphase ansetzende steuerliche For-schungsförderung.<sup>31</sup> Die Vorgaben des modifizierten Nexus-Ansatzes könnten hier zu einer stärkeren Diffe-renzierung Anlass geben: Für die meisten Unternehmen und Forschungsvorhaben dürfte ein Patentboxen-Regime damit noch weiter an Relevanz für die FuE-Investitions-planung verlieren. Für bestimmte Kategorien von Unter-nehmen, namentlich patentintensiv forschende multinati-onale Unternehmen, könnte es aber an Bedeutung gewin-nen. In diesem Zusammenhang sind vor allem folgende Aspekte maßgeblich:

- Nur steuerliche Förderinstrumente, die bereits in der Entwicklungsphase ansetzen, können bei sachge-rechter Ausgestaltung, namentlich bei Gewährung von Steuergutschriften, zusätzliche Liquidität für die For-schung und Entwicklung bereitstellen bzw. im Unter-nehmen belassen.
- Daneben sinkt die Wahrscheinlichkeit, in den Genuss einer steuerlichen Privilegierung von Verwertungserlö-sen im Rahmen einer Patentboxen-Regelung zu gelan-gen, mit zunehmendem Risiko eines wirtschaftlichen Fehlschlags der Forschung und damit tendenziell mit

30 Vgl. EU-Kommission: Taxation Papers, Working Paper 52: A Study on R&D Tax Incentives, Final Report 2014, S. 19; exemplarisch für Pat-entboxen die ökonomische Untersuchung der Effekte des nieder-ländischen IP-Regimes durch P. Den Hertog et al.: Evaluatie innovati-ebox 2010-2012, 2016, insbesondere S. 72.

31 Vgl. zu den bisherigen empirischen Erkenntnissen den Überblick bei EU-Kommission: Taxation Papers, Working Paper 52, a.a.O., S. 75, m.w.N.; sowie M. J. Graetz, R. Doud: Technological Innovation, In-ternational Competition, and the Challenges of International Income Taxation, in: Columbia Law Review, 113. Jg. (2013), H. 3, S. 355 ff. und 372 ff.; C. Spengel et al.: Steuerliche FuE-Förderung, EFI-Studien zum deutschen Innovationssystem, Nr. 15-2017, S. 63 ff.



zunehmendem Innovationsgrad. Demgegenüber kann der Steuerpflichtige bei input-orientierten FuE-Regimen zuverlässig mit einer Steuersubvention für seine aktuell durchgeführten Forschungsprojekte rechnen.

- Von vornherein fehlen Impulse für Forschung und Entwicklung bei einer mit dem Nexus-Ansatz konformen Patentbox außerdem bei denjenigen Unternehmen, die ihrem selbstgeschaffenen geistigen Eigentum keinen rechtlichen Schutz angedeihen lassen, also insbesondere von der Anmeldung von Patenten absehen wollen. Empirische Studien legen nahe, dass ein erheblicher Teil von FuE-Aktivitäten auf die Entwicklung eines solchen, nicht patentierten und zum Teil auch nicht patentfähigen geistigen Eigentums entfällt.<sup>32</sup>

Potenzielle Patentboxen-Vergünstigungen für spätere Gewinne dürften infolgedessen vornehmlich von solchen Unternehmen bei ihrer Investitionsentscheidung berücksichtigt werden, bei denen sich die vorstehend genannten Faktoren in geringerem Maße nachteilig auswirken. Dies sind vor allem große multinationale Konzerne, die an einem Standort um der Erzielung von Synergieeffekten willen mehrere Forschungsvorhaben parallel durchführen und dadurch ihr Risiko diversifizieren.<sup>33</sup> Diese Kategorie von Unternehmen ist typischerweise auch nicht auf die Liquiditäts- bzw. Finanzierungseffekte einer Forschungsförderungsmaßnahme angewiesen,<sup>34</sup> die Patentboxen nicht bieten können. Nicht zuletzt legen einige Untersuchungen nahe, dass reife, bereits im Markt etablierte Konzerne auch eher patentintensiv forschen, d.h. die Ergebnisse ihrer Forschung rechtlich schützen lassen;<sup>35</sup> sie sind darum anzunehmenderweise auch in geringerem Maße vom Ausschluss der Förderung für nicht patentiertes geistiges Eigentum – namentlich Prozesswissen und Know-how – betroffen.

Nach empirischen Erhebungen sollen im Übrigen zwar die traditionellen, im Regelfall nicht durch vorherige lokale Forschungsaufwendungen bedingten Patentboxen-Vergünstigungen gerade bei multinationalen Unternehmen vielfach nur eine untergeordnete Rolle bei der Standortentscheidung betreffend FuE-Aktivitäten gespielt haben.<sup>36</sup> Dies dürfte aber gerade auch darauf zurückzuführen

sein, dass die steuerlichen Vorteile der herkömmlichen Patentboxen von dieser Standortentscheidung zumindest weitgehend, wenn nicht sogar vollständig entkoppelt waren.<sup>37</sup> Diese Flexibilität ist jedoch nunmehr durch den modifizierten Nexus-Ansatz stark eingeschränkt. Es wäre daher zu erwarten, dass die Existenz einer Patentbox in der Phase der konzerninternen FuE-vorhabenbezogenen Entscheidungsfindung künftig eine größere Rolle spielt.<sup>38</sup>

#### Stark reduzierte Anreize für zusätzliche FuE-Aufwendungen

Mit dem Nexus-Ansatz vereinbare Patentboxen dürften schließlich nur noch eingeschränkt einen Anreiz für zusätzliche Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen bieten, die sich ohne steuerliche Anreize nicht rechnen würden. Denn Investitionen in zusätzliche FuE-Aufwendungen jenseits eines rentablen Investitionsvolumens, die wegen der Spillover-Effekte unter Umständen volkswirtschaftlich wünschenswert sein können, wird ein Unternehmen nur bei einer negativen effektiven Marginalsteuerbelastung tätigen. Patentboxen verringern zwar die effektive durchschnittliche Steuerbelastung der Einkünfte aus der Verwertung geistigen Eigentums und machen eine Steuerjurisdiktion damit als Standort für profitable FuE-Projekte deutlich attraktiver. Sie haben aber nicht notwendig auch negative Marginalsteuersätze zur Folge. Das hängt vielmehr von ihrer konkreten Ausgestaltung und von der Behandlung der mit den Einkünften aus geistigem Eigentum korrespondierenden Aufwendungen ab.

Wirken sich die der Verwertungsphase vorgelagerten Aufwendungen für Forschung und Entwicklung oder zumindest die laufenden Aufwendungen des Managements von geistigem Eigentum während der Nutzung der Patentbox steuermindernd in Höhe des Regelsteuersatzes aus, weil sie mit entsprechend regelbesteuerten anderweitigen Einkünften verrechnet werden können, wohingegen die Verwertungserlöse in den Anwendungsbereich des reduzierten Steuersatzes der Patentbox fallen, spricht man vom „gross approach“. Nur dieser impliziert eine steuerliche Subventionierung von (erfolgreichen) Forschungsprojekten.<sup>39</sup>

In Zukunft sind die Möglichkeiten einer solchen Ausgestaltung von Patentboxen aber durch den modifizierten

32 Vgl. EU-Kommission: Taxation Papers, Working Paper 57, a.a.O.

33 Vgl. auch T. Neubig et al.: Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world, OECD Taxation Working Papers, Nr. 27, 2016, S. 13.

34 Vgl. S. E. Shay, J. C. Fleming, R. J. Peroni: R&D Tax Incentives, in: Tax Law Review, 69. Jg. (2016), S. 448.

35 Vgl. dazu den Literaturüberblick bei M. Holgersson: Patent management in entrepreneurial SMEs, in: R&D Management, 43. Jg. (2013), H. 1, S. 23 f.

36 Vgl. J. H. Heckemeyer, K. Richter, C. Spengel: Tax Planning of R&D intensive Multinationals, ZEW-Discussion Paper, Nr. 14-114, 2014; vgl. auch EU-Kommission: Taxation Papers, Working Paper 57, a.a.O., S. 4.

37 Vgl. L. Evers, H. Miller, C. Spengel: Intellectual Property Box Regimes, ZEW Discussion Paper, Nr. 13-070, 2013, S. 36.

38 Vgl. dazu auch EU-Kommission: Taxation Papers, Working Paper 57, a.a.O., S. 23: Patentboxen, die schon bislang steuerliche Vergünstigungen an die zumindest teilweise lokale Entwicklung der patentierten Innovation knüpften, haben demnach in signifikantem Ausmaß zu einer Verlagerung auch von FuE-Aktivitäten und nicht nur von Patenten Anlass gegeben.

39 Vgl. L. K. Evers, a.a.O., S. 105 ff.; L. Evers, H. Miller, C. Spengel, a.a.O., S. 28.

Nexus-Ansatz eingeschränkt. Denn dieser gestattet eine steuerliche Privilegierung laufender Einkünfte aus der Verwertung von Patenten und ähnlichen Schutzrechten nur auf Basis der Nettolizenzzerlöse bzw. der Nettoerträge aus der produktiven Nutzung des geistigen Eigentums. Verlustvorträge aus früheren FuE-Aufwendungen, die bis zur Verwertungsreife des dadurch geschaffenen geistigen Eigentums nicht verrechnet werden konnten, sollen außerdem wohl im Schema niedrig besteuert Verwertungserlöse eingesperrt bleiben.<sup>40</sup> Diese Ungleichbehandlung bevorzugt im Übrigen tendenziell erneut reife multinationale Konzerne im Vergleich zu KMU und insbesondere Start-ups, weil erstere typischerweise eher schon in der FuE-Phase über anderweitige positive Einkünfte verfügen (bzw. entsprechende Einkunftsquellen ins Inland verlagern können), mit denen die FuE-Aufwendungen direkt verrechnet werden können.<sup>41</sup>

## Zusammenfassung

Patentboxen, die mit dem OECD-Nexus-Ansatz konform gehen, dürften nicht länger geeignet sein, einen signifikanten steuerlichen Anreiz für die Verlagerung von im Ausland entwickelten Immaterialgüterrechten oder daran anknüpfenden Verwertungsaktivitäten nach Deutschland zu setzen. Stattdessen verlagert sich der Schwerpunkt einer fiskalpolitisch konzipierten Patentbox im Post-BEPS-Zeitalter auf die Abwehr der von ausländischen Niedrigsteuerregimen ausgehenden Sogwirkung auf im Inland geschaffenes geistiges Eigentum. Speziell in Deutschland kann eine Patentbox bereits ergriffene Maßnahmen wie insbesondere die Lizenzschranke des § 4j EStG zumindest ergänzen. Insoweit bedarf es allerdings einer

eingehenden Kosten-Nutzen-Analyse sowohl hinsichtlich des „Ob“ als auch des „Wie“ der Einführung einer solchen output-orientierten Steuervergünstigung. Daneben sollte die EU-Beihilfekompatibilität durch ein Notifikationsverfahren bei der Kommission abgesichert werden, da nicht abzusehen ist, ob der EuGH solche Verschonungssubventionen als selektive Beihilfe einstufen wird. Auch dann verblieben freilich noch gewisse EU-primärrechtliche wie auch – in geringerem Maße – verfassungsrechtliche Bedenken.

Als Instrument zur Stärkung des nationalen Forschungsstandortes sind Patentboxen seit jeher nur begrenzt geeignet, wobei sich aufgrund des modifizierten Nexus-Ansatzes gewisse Akzentverschiebungen ergeben dürften. Bei patentintensiv forschenden multinationalen Konzernen würde eine output-orientierte Begünstigung von Gewinnen aus erfolgreichen FuE-Projekten aufgrund der Anforderungen an die Lokalisierung der FuE-Aufwendungen absehbar in stärkerem Maße bei der Investitionsplanung berücksichtigt werden als dies bislang der Fall war. Bei KMU hingegen sind ganz überwiegend lediglich Mitnahmeeffekte zu erwarten, zumal wenn sie in Forschung und Produktion rein national aufgestellt sind. Auch im Konzern dürften Patentboxen künftig außerdem weitaus eher eine Rolle für die Entscheidung über die Ansiedlung absehbar profitabler Forschungsprojekte spielen als bei der Entscheidung über das FuE-Investitionsvolumen. Insgesamt liegt es damit nahe, steuerliche Forschungsförderung primär über input-orientierte Steuervergünstigungen zu betreiben.

Mit Blick auf ihre potenziell unterschiedlichen Zielsetzungen könnten Patentboxen und input-orientierte Fördermaßnahmen auch parallel Eingang in das Steuersystem finden. Für diesen Fall wäre allerdings zu erwägen, die bereits vorgelagert einsetzende, auf Forschungsaufwendungen bezogene Input-Förderkomponente auf KMU zu beschränken bzw. zu konzentrieren.

40 Vgl. OECD: BEPS Project ..., a.a.O., Fußnote 14.

41 Vgl. L. Evers, H. Miller, C. Spengel, a.a.O., S. 22.

### Title: *Do Patent Boxes Still Make Sense Under the OECD-BEPS Nexus Approach?*

**Abstract:** *Germany is one of the very few developed countries without any R&D-related tax incentives. However, broad political consensus has decided that this should change in the near future. One possible option would be an output-oriented measure, i.e. a so-called "patent box" regime. This instrument has recently undergone significant conceptual changes due to the agreement of OECD, G20 and EU Member States on the "modified nexus approach". As a consequence, the patent box has lost much of its appeal as a means to attract IP and IP-related profits from abroad. We argue that it nevertheless still has a potentially important role to play as a defensive instrument in international tax competition. In this context, aspects of optimal patent box design within the constraints of the nexus approach and EU law are discussed. We furthermore examine the effectiveness of a patent box regime that adheres to the nexus approach in attracting or stimulating additional R&D investments. Our preliminary conclusion is that it would have an impact on discrete investment choices made by mature MNEs, whereas it would be of even lesser relevance for SMEs than traditional patent box designs.*

**JEL Classification:** K34, H25, O30