

Kapitel 13

Messung von Steuererleichterungen für FuE

In einer Reihe von Ländern wird FuE vom Staat steuerlich gefördert, um durch die bevorzugte steuerliche Behandlung förderfähiger FuE-Aufwendungen – insbesondere bei Unternehmen – FuE-Investitionen in der Volkswirtschaft zu mobilisieren. Steuervergünstigungen sind komplexe Messobjekte, und nicht alle statistischen Systeme erfassen alle Arten von Steuerentlastungen separat. Ein Ausweis dieser steuerlichen Förderung in ergänzenden Berichten würde für mehr Transparenz sorgen und die internationale Vergleichbarkeit verbessern. Angesichts des Wunschs von Nutzern und Experten, diese in früheren Ausgaben des Handbuchs konstatierte Lücke zu schließen, werden in diesem Kapitel Leitlinien für die Erfassung staatlicher FuE-Förderung durch Steueranreize formuliert, um die Erstellung international vergleichbarer Indikatoren der Steuererleichterungen für FuE-Aufwendungen zu unterstützen. Diese Leitlinien beruhen auf den Erfahrungen, die aus einer Reihe von explorativen Datenerhebungen der OECD gewonnen wurden. Aufgrund der Neuartigkeit der in diesem Kapitel vorgestellten Leitlinien werden die Messungen möglicherweise nach der Veröffentlichung dieses Handbuchs weiterentwickelt.

13.1 Einleitung

13.1 In einer Reihe von Ländern wird FuE vom Staat steuerlich gefördert, um durch die bevorzugte steuerliche Behandlung förderfähiger FuE-Aufwendungen – insbesondere bei Unternehmen – FuE-Investitionen in der Volkswirtschaft zu mobilisieren. Diese Förderung findet auf nationaler sowie in einigen Fällen auch auf subnationaler Ebene statt. Steuervergünstigungen sind komplexe Messobjekte, und nicht alle statistischen Systeme erfassen alle Arten von Steuerentlastungen separat. Da aber die Politikziele einer steuerlichen FuE-Förderung vermutlich auch durch Subventionen oder andere direkte Ausgaben erreicht werden könnten, herrscht weitgehende Einigkeit darüber, dass ein Ausweis dieser steuerlichen Förderung in ergänzenden Berichten für mehr Transparenz sorgen und die internationale Vergleichbarkeit verbessern würde.

13.2 Angesichts des Wunschs von Nutzern und Experten, diese in früheren Ausgaben des Handbuchs konstatierte Lücke zu schließen, werden in diesem Kapitel Leitlinien für die Erfassung staatlicher FuE-Förderung durch Steueranreize formuliert, um die Erstellung international vergleichbarer Indikatoren der Steuererleichterungen für FuE-Aufwendungen (*Government tax relief for R&D expenditures* – GTARD) zu unterstützen. Diese Leitlinien beruhen auf den Erfahrungen aus einer Reihe von explorativen Datenerhebungen, die von der OECD seit 2007 durchgeführt wurden, sowie früheren Arbeiten in den 1990er Jahren. Dabei wird auch eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit den Standarddefinitionen der OECD (OECD, 2010) und allgemeinen statistischen Konventionen (Europäische Kommission et al., 2009; IWF, 2014) angestrebt.

13.3 Obwohl Steuervergünstigungen für FuE mehrere Gemeinsamkeiten mit den in Kapitel 12 beschriebenen staatlichen Mittelzuweisungen für FuE (GBARD) aufweisen, wird in diesem Handbuch vorgeschlagen, GTARD gesondert zu messen und erst danach in die Gesamtdarstellung der FuE-Statistiken zu integrieren, insbesondere für internationale Vergleiche. GTARD kann bei Bedarf mit GBARD zusammengefasst werden, um einen Indikator der gesamten staatlichen finanziellen FuE-Förderung zu erhalten, der robust gegenüber im Zeitverlauf auftretenden Veränderungen des relativen Stellenwerts der direkten Förderung im Vergleich zur steuerlichen Förderung ist. Zwar sind diese Schätzungen möglicherweise weniger genau und schlechter international vergleichbar als Statistiken auf Basis der durchführenden Einheiten, da sie aber auf dem Haushalt und anderen staatlichen Quellen beruhen, können sie wesentlich zeitnaher zur Verfügung stehen und mehr Informationen über die Absichten und tatsächlichen finanziellen Engagements der Regierungen vermitteln.

13.4 Aufgrund der Neuartigkeit der in diesem Kapitel vorgestellten Leitlinien werden die Messungen möglicherweise nach der Veröffentlichung dieses Handbuchs weiterentwickelt. Datenproduzenten und -nutzer sollten daher in den online unter <http://oe.cd/frascati> verfügbaren Begleitmaterialien zu diesem Handbuch prüfen, ob u.U. entsprechende Aktualisierungen vorliegen, die in der Druckfassung noch nicht berücksichtigt sind.

13.2 Steuererleichterungen für FuE-Aufwendungen

Steuererleichterungen und Steuervergünstigungen

13.5 Steuererleichterungen sind Anreizmaßnahmen, mit denen die Steuerschuld institutioneller Einheiten, wie z.B. Unternehmen oder andere förderfähige Organisationen, die verschiedenen Arten der Besteuerung unterliegen, verringert wird (IWF, 2014; Europäische Kommission et al., 2009). Der Umfang, in dem die betreffenden Einheiten ihre Steuerschuld reduzieren können, hängt u.U. von der Höhe der förderfähigen FuE-Aufwendungen ab, die sie im entsprechenden Referenzzeitraum getätigt haben. Diese Art von Förderung wird in diesem Handbuch als Steuererleichterung für FuE-Aufwendungen definiert, während die dafür aufgewendeten Finanzmittel (in Form von Steuermindereinnahmen und zusätzlichen Ausgaben) als Steuer-subventionen bzw. Steuervergünstigungen für FuE bezeichnet werden.

13.6 Im Allgemeinen können Steuererleichterungen in Form eines Steuerfreibetrags, einer Steuerbefreiung, eines Steuerabzugs oder einer Steuergutschrift gewährt werden. Bei Steuerfreibeträgen, Steuerbefreiungen und Steuerabzügen handelt es sich um Abzüge von der Steuerbemessungsgrundlage vor Berechnung der Steuerschuld, d.h. sie mindern das zu versteuernde Einkommen vor der Steuerfestsetzung. Beispielsweise kann bei einem speziellen **Steuerfreibetrag** für FuE eine für FuE-Ausgaben aufgewendete Geldeinheit zu über 100% (d.h. mit einem Faktor > 1) vom zu versteuernden Gewinn abgezogen werden. Anhand einer vereinfachten Gleichung auf Basis der Körperschaftsteuer lässt sich dies wie folgt darstellen:

Gewinn nach Steuern

$$= (1 - \text{Steuersatz}) * (\text{Erträge} - \text{andere abzugsfähige Aufwendungen} - \text{Freibetragsfaktor} * \text{förderfähige FuE-Ausgaben})$$

13.7 Eine **Steuergutschrift** ist ein Betrag, der – nach Ermittlung der Steuerschuld der begünstigten Einheit – direkt von der Steuerschuld dieser Einheit abgezogen wird (IWF, 2014, Ziffer 5.29). Dies kann – stark vereinfacht – folgendermaßen dargestellt werden:

Gewinn nach Steuern

$$= (1 - \text{Steuersatz}) * (\text{Erträge} - \text{alle abzugsfähigen Aufwendungen}) + \text{Gutschriftssatz} * \text{förderfähige FuE-Ausgaben}$$

13.8 Steuergutschriften können auszahlbar oder nicht auszahlbar sein. Bei einem System mit **auszahlbaren** Steuergutschriften kann in Fällen, in denen die Steuergutschrift höher ist als die Steuerschuld, der Überschussbetrag ganz oder teilweise an den Begünstigten ausgezahlt werden. Die auszahlbaren Gutschriften können den Begünstigten unabhängig von ihrer Steuerpflicht gewährt werden. Im Gegensatz dazu ist die maximale Höhe nicht auszahlbarer („verfallbarer“) Steuergutschriften auf die Steuerschuld des Steuerpflichtigen begrenzt. Bei nicht auszahlbaren Gutschriften kann dem Steuerpflichtigen u.U. ein Vortrag des nicht in Anspruch genommenen Betrags in Folgejahre gestattet werden.

13.9 Auch bei Freibeträgen, Befreiungen und Abzügen kann es vorkommen, dass diese die Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen überschreiten. In diesem Fall können u.U. Regelungen getroffen werden, die – normalerweise oder unter besonderen Bedingungen – eine Umwandlung des Überschussbetrags in eine auszahlbare oder erstattungsfähige Steuergutschrift oder einen Vor- bzw. Rücktrag ermöglichen. Eine ähnliche Behandlung kann für ungenutzte nicht auszahlbare Steuergutschriften angewandt werden.

Besondere Herausforderungen bei der Messung der Kosten einer steuerlichen Förderung von FuE

13.10 Die Messung der Kosten von Steuererleichterungen ist schwieriger als die bloße Messung von Mittelflüssen, wie beispielsweise bei FuE-Zuschüssen oder FuE-Beschaffungsverträgen, da das Ziel darin besteht zu quantifizieren, wie viel dem Staat dadurch an Steuereinnahmen entgeht und folglich nicht mehr für andere Aktivitäten zur Verfügung steht. Die Messung dieses Konzepts erfordert ein kontrafaktisches Szenario, das darauf basiert, wie viel der Staat eingenommen hätte, wenn die Steuererleichterung nicht eingeführt worden wäre. In der Praxis geschieht dies durch den Vergleich mit einer „normalen“ Steuerstruktur (Basisszenario). Die größte Herausforderung bei der Messung besteht darin, einen kohärenten Ansatz für die Schätzung des Werts der über eine „normale“ Steuerstruktur hinausgehenden Nachlässe oder Befreiungen zu entwickeln, die durch FuE-Aufwendungen bedingte Mindererinnahmen oder Ausgabensteigerungen für den Staat bewirken.

13.11 Dem allgemeinen Grundsatz für GTARD-Ausgabenstatistiken zufolge umfasst die „normale“ Steuerstruktur definitionsgemäß Freibeträge und Abzüge für ansonsten identische Nicht-FuE-Ausgaben sowie Steuergutschriften für vergleichbare Aktivitäten, die nicht als FuE betrachtet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Entlastungen in anderen Statistikrahmen als Anpassungen der von den betreffenden Einheiten zu entrichtenden/entrichteten Steuern oder als dem Staat entstandene Aufwendungen eingestuft werden. Dieser Ansatz stellt die Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Ländern und eine Gleichbehandlung von Mindereinnahmen und Steuerrückerstattungen

mit dem spezifischen Ziel einer Förderung der FuE-Tätigkeit sicher. Die Umsetzung dieser Kriterien wird in Abschnitt 13.5 dieses Kapitels erörtert.

Zusammenhang mit FuE

13.12 Für eine Erfassung unter GTARD muss ein klar definierter Zusammenhang mit der Politikintention vorliegen, eine Reihe von FuE-Aufwendungen steuerlich zu begünstigen. Beispielsweise sollte bei einer beschäftigungsbezogenen Steuersubvention, von der Arbeitgeber von FuE-Personal und Arbeitgeber von Nicht-FuE-Personal gleichermaßen profitieren können, keine anteilige Zurechnung zu GTARD erfolgen, da die Intention dieser steuerlichen Regelung nicht in einer spezifischen Förderung von FuE-Aktivitäten besteht.

13.13 Um als GTARD erfasst zu werden, sollten Steuerentlastungen Bestandteil einer integrierten FuE-Politik sein, mit angemessener Dokumentation der Quellen und Berücksichtigung in interministeriellen Beratungen und Berichten an die Legislative auf dem Gebiet der Wissenschaft und Forschung.

13.3 Erfassungsbereich der GTARD-Statistiken

Definition und Abgrenzung von FuE

Abgrenzung zwischen FuE-Ausgaben und FuE-basierten Einkünften

13.14 GTARD konzentriert sich auf Steuererleichterungen, die explizit für förderfähige FuE-Aufwendungen gewährt werden. Steuervergünstigungen, die beispielsweise mit der bevorzugten Behandlung von Einkünften zusammenhängen, die aus einer früheren FuE-Tätigkeit hervorgehen, wie z.B. Patentboxen oder ähnliche Instrumente, zählen nicht zum Erfassungsbereich von GTARD-Statistiken.

FuE-Definitionen

13.15 Soweit möglich, werden bei der Erhebung von Daten zu Steuererleichterungen für FuE alle in Kapitel 2 angeführten Leitlinien, Definitionen und Konventionen angewandt. Die grundlegende Definition von FuE entspricht der Definition in Kapitel 2. Die Analyse umfasst FuE in allen Forschungszweigen (FORD) und unterscheidet nicht zwischen Naturwissenschaften und Ingenieurwissenschaften und allen anderen Forschungszweigen, obwohl u.U. nicht alle Länder zwangsläufig alle Disziplinen steuerlich fördern.

13.16 Die Definitionen von FuE oder anderen förderfähigen Arten von Aufwendungen können von Land zu Land unterschiedlich sein und von der Definition und den zugehörigen Erläuterungen in diesem Handbuch abweichen. Die Definitionen von FuE für FuE-Steuerzwecke werden von den nationalen Steuerbehörden kontinuierlich weiterentwickelt und neu interpretiert, was sich auch auf die Aufzeichnungen der FuE-durchführenden Einheiten auswirken kann. Besondere Sorgfalt sollte darauf verwendet werden, den tatsächlichen

FuE-Gehalt bei Steuererleichterungen für innovationsbezogene Bereiche zu prüfen, insbesondere wenn sie mit anderen Innovationsausgaben und Ausgaben für geistige Eigentumsrechte oder deren Vermarktung zusammenhängen, bei denen es sich u.U. nicht um integrale Bestandteile von FuE-Projekten handelt. Dieses Handbuch rät von der Verwendung von Koeffizienten ab, sofern nicht die Steuerdaten eine hinreichend informative Aufschlüsselung in FuE- und andere Kosten bieten.

Sektoraler Erfassungsbereich

13.17 GTARD umfasst die vom Staatssektor gewährten Steuererleichterungen für FuE-Ausgaben, die steuerpflichtigen Einheiten aus allen in diesem Handbuch abgedeckten institutionellen Sektoren für innerhalb dieser Einheiten durchgeführte FuE (oder potenziell außerhalb dieser Einheiten durchgeführte, d.h. extern erworbene, FuE) entstehen.

13.18 Der Unternehmenssektor ist in der Regel der bedeutendste direkte Nutznießer, auf den Steuererleichterungen für FuE ausgerichtet sind. Die Regelungen können u.U. auch Steuererleichterungen für FuE-Aufwendungen vorsehen, bei denen eine Untervergabe an Dritte in anderen inländischen Sektoren oder im Ausland stattfindet. All diese Fälle liegen im Erfassungsbereich von GTARD.

13.19 Steuererleichterungen für FuE können im Prinzip auch Hochschulinrichtungen, privaten Organisationen ohne Erwerbszweck, Einzelpersonen und möglicherweise staatlichen Organisationen gewährt werden. Der Erfassungsbereich von GTARD kann über Unternehmen hinausreichen, wenn auf steuerliche Instrumente zurückgegriffen wird, die direkt für diese Gruppen gelten. Diese sollten – mit Ausnahme von Einzelpersonen – in GTARD-Statistiken berücksichtigt werden.

13.20 Formen der Entlastung, die direkt auf Einzelpersonen ausgerichtet sind (ohne Zwischenschaltung der Institutionen, für die sie arbeiten), sollten unberücksichtigt bleiben, da sich der tatsächliche Umfang des FuE-Anteils, der wahrscheinlich eher vom Beruf der Person als von der FuE-Aktivität abhängt, sehr schwer überprüfen und beurteilen lässt. Dieser Ansatz stellt eine bessere Übereinstimmung mit dem institutionellen Ansatz für FuE-Statistiken in diesem Handbuch sicher. Konkrete Beispiele werden im folgenden Abschnitt erörtert.

13.21 Obwohl das Ziel von FuE-Steueranreizen in der Regel darin besteht, die FuE-Durchführung in der inländischen Volkswirtschaft zu fördern, sind im Prinzip Regelungen möglich, die Steuererleichterungen für FuE gebietsfremder Steuerpflichtiger gewähren und/oder die es Steuerpflichtigen gestatten, Aufwendungen für FuE-Aktivitäten geltend zu machen, die an verbundene oder nicht verbundene Einheiten im Ausland untervergeben werden. Diese Fälle liegen, ebenso wie bei GBARD, im Erfassungsbereich von GTARD.

13.22 Steuerbefreiungen für internationale Organisationen, die ausschließlich in der FuE-Durchführung auf dem betreffenden Staatsgebiet tätig sind, sollten nicht zu GTARD gezählt werden, da sie aller Wahrscheinlichkeit nach nicht systematisch erfasst werden.

Steuererleichterungen für intramurale FuE-Ausgaben und extramurale FuE

13.23 Aufgrund des auf den finanzierenden Einheiten basierenden Ansatzes (wie in Kapitel 4 und Kapitel 8 dargelegt) erfassen GTARD-Statistiken nicht nur Steuererleichterungen für intramurale FuE, die in den begünstigten Organisationen durchgeführt wird, sondern auch Steuererleichterungen für Aufwendungen, die für ausgelagerte FuE-Dienstleistungen und Beiträge zu in anderen Organisationen durchgeführter FuE getätigt werden.

13.24 Wenn ein Unternehmen FuE für ein anderes Unternehmen durchführt, sollte nicht davon ausgegangen werden, dass Steuervorschriften eine Inanspruchnahme von Steuererleichterungen für dieselben FuE-Aufwendungen sowohl durch den Verkäufer als auch den Erwerber der FuE-Dienstleistungen verhindern. Dies ist u.U. nicht immer der Fall. Die Messung intramuraler FuE-Ausgaben trägt zwar dazu bei, Doppelzählungen zu vermeiden, die Daten sollten jedoch die tatsächliche Steuerentlastung für beide Steuerpflichtigen wiedergeben. Doppelzählungen sollten nach Möglichkeit ausgewiesen werden.

Arten von FuE-Aufwendungen

13.25 Alle Arten von FuE-Aufwendungen, darunter laufende Aufwendungen und Investitionsausgaben, fallen in den Erfassungsbereich von GTARD. Dies gilt sowohl für FuE-Aufwendungen, die von den Unternehmen als Aufwand verbucht werden, als auch für aktivierte FuE-Aufwendungen. Ebenfalls unter GTARD erfasst werden Steuererleichterungen bei der Abschreibung von Vermögenswerten, die für FuE-Tätigkeiten eingesetzt werden.

Arten von steuerlichen Instrumenten

13.26 Steuerentlastungen für FuE-Aufwendungen können über eine Reihe von steuerlichen Instrumenten gewährt werden. Die OECD-Steuerklassifikation (OECD, 2014) ist nach Steuerobjekten und Steuerpflichtigen strukturiert.

Unternehmenssteuern auf Einkommen, Gewinne und Kapitalerträge

13.27 Die Ertragsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften und Quasi-Kapitalgesellschaften stellt im Großen und Ganzen das wichtigste Instrument für die Umsetzung von FuE-Steueranreizen dar. Steuererleichterungen für Unternehmen, die die Kosten der FuE-Durchführung oder -Finanzierung durch den Begünstigten nach Steuern verringern, indem eine von der Höhe der förderfähigen FuE abhängige Entlastung bei der Unternehmenssteuer gewährt wird, fallen in den Erfassungsbereich der GTARD-Statistiken.

13.28 Steuererleichterungen für Kapitalerträge aus FuE-basierten Vermögenswerten, wie z.B. der Neubewertung von Patenten usw., sollten in den GTARD-Statistiken unberücksichtigt bleiben, da diese Art von Entlastung nicht direkt darauf ausgerichtet ist, die Kosten von FuE-Aufwendungen zu verringern, sondern darauf, die potenziellen, unsicheren Erträge aus solchen Investitionen zu steigern. Steuerliche Sonderregelungen für Erträge aus geistigem Eigentum – sogenannte Patent- oder Innovationsboxen – sowie vergleichbare Arten von Anreizen, die in diese Kategorie fallen, werden daher ausgeklammert.

Steuern auf Einkommen, Gewinne und Kapitalerträge natürlicher Personen

13.29 Der elementare Unterschied zwischen der Unternehmensbesteuerung und der Besteuerung natürlicher Personen besteht darin, dass Unternehmenssteuern auf das Unternehmen als eigenständige Einheit erhoben werden anstatt auf die natürlichen Personen, die Eigentümer des Unternehmens sind, und ohne Berücksichtigung der persönlichen Umstände dieser natürlichen Personen. Im Prinzip zählen Steuererleichterungen für FuE, die natürlichen Personen gewährt werden, nicht zum Erfassungsbereich von GTARD, weil sich dieses Handbuch auf FuE konzentriert, die von institutionellen Einheiten durchgeführt wird, und auf individueller Basis durchgeführte FuE unberücksichtigt lässt. Lediglich Steuererleichterungen, die natürlichen Personen in ihrer Kapazität als Selbstständige, Personenunternehmer oder FuE-Auftragnehmer gewährt werden, können potenziell für eine Berücksichtigung in Frage kommen. Steuerentlastungen bei der persönlichen Einkommensteuer von FuE-Fachkräften können separat ausgewiesen werden, sollten aber nicht mit GTARD zusammengefasst werden.

Sozialversicherungsbeiträge

13.30 Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung sind obligatorische Zahlungen, die einen (bedingten) Anspruch auf zukünftige Sozialleistungen verleihen. Als Pflichtzahlungen an den Staat weisen sie Ähnlichkeiten mit Steuern auf und werden manchmal als solche behandelt. Sie können sowohl von Arbeitnehmern als auch von Arbeitgebern erhoben werden:

- Erhebung bei Arbeitgebern auf Basis des Bruttoverdiensts oder des zu versteuernden Einkommens. Diese Kategorie zählt zum Erfassungsbereich von GTARD.
- Erhebung bei Arbeitnehmern auf Basis des Bruttoverdiensts oder des zu versteuernden Einkommens. Diese Kategorie sollte aus den gleichen Gründen unberücksichtigt bleiben wie Steuererleichterungen für natürliche Personen. Es kann jedoch sein, dass der Arbeitgeber für die Einbehaltung der Arbeitnehmerbeiträge zuständig ist und eine Entlastung auf die einbehaltenen Beträge gewährt wird. In diesem Fall müsste geprüft werden, ob der Arbeitgeber der eigentliche Begünstigte ist; falls ja, sollte die

Entlastung in den GTARD-Statistiken ausgewiesen werden. Einige Länder verfügen u.U. über Regelungen, mit denen verhindert werden soll, dass sich die auf den Sozialversicherungsbeiträgen beruhenden Leistungsansprüche der Arbeitnehmer durch Entlastungen bei den einbehaltenen Beträgen verringern.

Lohnsummen- und beschäftigungsbezogene Steuern

13.31 Hierzu zählen Steuern, die von Arbeitgebern, Arbeitnehmern oder Selbstständigen entweder als Prozentsatz der Lohnsumme oder als Pauschalbetrag pro Person zu entrichten sind und keinen Anspruch auf Sozialleistungen verleihen. Für die Zwecke der GTARD-Statistiken wird hierbei die gleiche Unterscheidung zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern getroffen.

Steuern auf Vermögen

13.32 Hierzu zählen periodische und aperiodische Steuern auf die Nutzung, den Besitz oder die Übertragung von Vermögenswerten. Lediglich Entlastungen bei Steuern auf die Nutzung von Vermögenswerten für FuE fallen unter den Erfassungsbereich von GTARD. Steuererleichterungen bei Transaktionen mit Vermögenswerten, die aus FuE hervorgegangen sind, bleiben vorerst unberücksichtigt.

Steuern auf Waren und Dienstleistungen

13.33 Hierzu zählen Verbrauchsteuern und Umsatz- bzw. Mehrwertsteuern für FuE-Dienstleistungen. In der Praxis gestatten alle OECD-Länder, in denen Mehrwertsteuern erhoben werden, in der Regel allen Käufern außer dem Endverbraucher den sofortigen Abzug der Steuer auf den Erwerb und erheben auf allen Stufen des Prozesses Steuern. Da dieser Steuerabzug von allen FuE-Nutznießern geltend gemacht werden kann, sollten Entlastungen bei diesen Steuern im Prinzip aus GTARD ausgeklammert werden, sofern die Entlastungsmaßnahme nicht einen wesentlichen, quantifizierbaren zusätzlichen Vorteil für das Unternehmen oder die betreffende Institution bewirkt.

Staatliche Teilsektoren

Zentralstaat (Bund)

13.34 Der Teilsektor Zentralstaat (Bund) umfasst alle Ministerien, Ämter, Einrichtungen und sonstigen Stellen, die als Organe oder Instrumente der zentralen Staatsgewalt fungieren, deren Kompetenzen sich auf das gesamte Staatsgebiet – mit Ausnahme der Verwaltung von Sozialversicherungsträgern – erstrecken. Der Zentralstaat (Bund) verfügt dementsprechend über die Befugnis, Steuern von allen gebietsansässigen und gebietsfremden Einheiten zu erheben, die im Inland wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben. Auf dieser staatlichen Ebene gewährte Steuererleichterungen für FuE sollten stets erfasst werden.

Gliedstaaten (Bundesländer)

13.35 Dieser Teilsektor setzt sich aus Einheiten der mittleren staatlichen Ebene zusammen, die Kompetenzen auf einer Stufe unterhalb der Zentralstaats-/ Bundesebene ausüben. Dazu zählen all jene Einheiten, die in einem Teil des Staatsgebiets, der eine Reihe kleinerer Gebietskörperschaften umfasst, unabhängig von der Zentral-/Bundesregierung agieren. In Einheitsstaaten können Gliedstaaten als eigenständige Einheiten betrachtet werden, wenn sie über weitreichende Autonomie bei der Erhebung eines wesentlichen Anteils ihrer Einnahmen aus Quellen unter ihrer Kontrolle verfügen und ihre Funktionsträger bei der Ausübung der Tätigkeiten der Einheit unabhängig von externer administrativer Kontrolle handeln. Auf dieser staatlichen Ebene gewährte Steuererleichterungen für FuE sollten erfasst werden, wenn sie einen signifikanten Umfang haben.

Lokale Gebietskörperschaften (Gemeinden)

13.36 Dieser Teilsektor setzt sich aus allen anderen staatlichen Einheiten zusammen, die eine eigenständige Zuständigkeit in einem Teil des Staatsgebiets eines Landes – mit Ausnahme der Verwaltung von Sozialversicherungsträgern – ausüben. Er umfasst verschiedene städtische und/oder ländliche Gebietskörperschaften (z.B. Kreise, Kommunen, Städte, Gemeinden, Bezirke). Es ist aus praktischen Gründen unwahrscheinlich, dass eine auf der lokalen/kommunalen staatlichen Ebene gewährte steuerliche Förderung von FuE hinreichend genau und zeitnah erfasst werden kann. Sofern nicht nachweislich eine umfangreiche steuerliche Förderung vorliegt, sollte diese Kategorie ausgeklammert werden.

13.4 Datenquellen und Messung

Schätzmethode

13.37 Da ein Vergleichsmaßstab erforderlich ist, um den Umfang der Steuerentlastungen für FuE-Aufwendungen zu ermessen, müssen die Steuervergünstigungen auf Basis der verfügbaren Daten anhand verschiedener Konventionen und Annahmen geschätzt werden. OECD (2010) zufolge gibt es drei Methoden zur Schätzung des Werts von Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit Entlastungsmaßnahmen.

- *Unmittelbare Einnahmeausfälle*: Der Betrag, um den sich die Steuereinnahmen durch die Einführung der Steuervergünstigung bei Annahme eines unveränderten Verhaltens und unveränderter Einnahmen aus anderen Steuern verringern.
- *Tatsächliche Einnahmeausfälle*: Der Betrag, um den sich die Steuereinnahmen durch die Einführung der Steuervergünstigung unter Berücksichtigung der daraus resultierenden Verhaltensänderungen und Auswirkungen auf die Einnahmen aus anderen Steuern verringern.

- *Äquivalente Ausgaben*: Die direkten Aufwendungen, die auf Vorsteuerbasis erforderlich wären, um denselben Nachsteuereffekt auf das Einkommen der Steuerpflichtigen zu erzielen wie die Steuervergünstigung, wenn die direkten Aufwendungen der für diese Art von Subvention oder Transferzahlung in Händen des Empfängers angemessenen steuerlichen Behandlung unterliegen.

13.38 Die drei Methoden können erheblich unterschiedliche Schätzungen der Steuervergünstigungen hervorbringen. Der Hauptunterschied zwischen den ersten beiden Methoden besteht in der Berücksichtigung bzw. Nichtberücksichtigung von Verhaltenseffekten, während die dritte Methode die zusätzlichen Verwaltungskosten einer direkten Förderung berücksichtigt. Der einfachste Ansatz (*unmittelbare Einnahmeausfälle*) wird in den meisten OECD-Ländern zur Schätzung von Steuervergünstigungen genutzt, da er keine komplexen Annahmen zu Verhaltensreaktionen auf die hypothetische Abschaffung der Steueranreize erfordert. Eine Reihe von Haushaltsunterlagen basiert auf der Methode der unmittelbaren Einnahmeausfälle, die durch verhaltensbasierte Schätzungen für geplante zukünftige Änderungen steuerlicher Regelungen modifiziert oder ergänzt wird. Solche Schätzungen beruhen oft auf Annahmen über den Effekt auf den förderfähigen Umfang an FuE, der von Steuerpflichtigen geltend gemacht wird.

13.39 Aus praktischen Erwägungen wird dazu geraten, die Schätzmethode der unmittelbaren Einnahmeausfälle zu verwenden.

Formulierung eines gemeinsamen Vergleichsmaßstabs für die internationale Berichterstattung

13.40 Die Formulierung eines gemeinsamen Vergleichsmaßstabs ist ein entscheidender Faktor bei der Erstellung international vergleichbarer GTARD-Statistiken, die den finanziellen Aufwand von Staaten für die bevorzugte Behandlung von FuE-Ausgaben in belastbarer Art und Weise wiedergeben. Dies ist zugleich eine der schwierigsten Aufgaben. Dabei ist es zweckmäßig, zwischen laufenden Aufwendungen und Investitionsausgaben zu unterscheiden.

13.41 Bei laufenden FuE-Aufwendungen empfiehlt es sich, Steuerausfälle aufgrund von Regelungen, die es Unternehmen ermöglichen, laufende FuE-Aufwendungen als Aufwand zu verbuchen und von den Erträgen abzuziehen, aus den GTARD-Schätzungen auszuklammern. Derartige Regelungen, wonach laufende FuE-Aufwendungen wie andere Arten von Betriebsausgaben behandelt werden, sind in allen Ländern die Norm, was nicht zuletzt durch die Schwierigkeit bedingt ist, andere Ansätze durchzusetzen. Für die speziellen Zwecke dieses Handbuchs stehen die Kosten von Regelungen im Vordergrund, die eine günstigere Behandlung von FuE bewirken. Dieser Ansatz wird vorgeschlagen, um die Vergleichbarkeit mit Ländern sicherzustellen, die keine gesonderten FuE-Steuerentlastungen ausweisen, aber die Abzugsfähigkeit laufender FuE-Aufwendungen gestatten. In Ermangelung besonderer Anreiz-

maßnahmen haben Unternehmen die Möglichkeit, die auf laufende Aufwendungen entfallenden FuE-Komponenten als abzugsfähige Umsatzkosten auszuweisen, ohne zwangsläufig Angaben zum FuE-Charakter der Aktivität zu machen.

13.42 Diese Empfehlungen schließen nicht aus, dass Länder u.U. für interne Zwecke diese „normalen“ Regelungen der Aufwandsverbuchung bisweilen als besondere Anreize für FuE darstellen, indem sie anstatt der laufenden Aufwendungen andere Investitionsausgaben zur maßgeblichen Vergleichsgröße erklären.

13.43 Bei Investitionsausgaben für FuE gestaltet sich die Bestimmung eines Vergleichsmaßstabs deutlich problematischer, da sich die reguläre Behandlung von Anlagegütern von Land zu Land stärker unterscheidet. Aus praktischen Gründen wird den Ländern empfohlen, bei ihren Schätzungen identische Anlagegüter *innerhalb* des jeweiligen Landes als Vergleichsmaßstab zugrunde zu legen.

Ausweis der Steuererleichterungen und Umgang mit Überträgen

13.44 Wichtige Zeitpunkte für die Erfassung von Steuererleichterungen aus Sicht der Empfänger (i.d.R. Unternehmen) sind der Zeitraum, in dem die Verbindlichkeit entsteht, und der Zeitraum, in dem die förderfähige FuE stattfindet, sowie der Zeitpunkt der endgültigen Steuerfestsetzung, der Fälligkeitstag für die Zahlung ohne Säumniszuschlag und der Tag, an dem die Steuer tatsächlich entrichtet wird oder Rückerstattungen getätigt werden.

13.45 Im Prinzip sollte der Ausweis der Steuerentlastung für FuE dann erfolgen, wenn die FuE, auf der der Entlastungsanspruch beruht, stattgefunden hat; in der Praxis ist dies u.U. erst nach Anerkennung des Anspruchs durch den Staat möglich – ungeachtet dessen, wann er vom Staat ausgezahlt wird oder dazu genutzt wird, die fällige Steuerschuld zu verringern.

13.46 Dieser Ansatz der periodengerechten Abgrenzung stellt die größtmögliche Übereinstimmung zwischen den Statistiken zu FuE-Aufwendungen und den Statistiken zur FuE-Durchführung und -Finanzierung sicher. Er erfordert jedoch eine sorgfältige Verbuchung der Überträge von Steuerforderungen und -verbindlichkeiten. In einem bestimmten Jahr durchgeführte und ausgewiesene FuE kann in Folgejahren vorgetragen und u.U. – beispielsweise im Fall einer Betriebsaufgabe – niemals steuermindernd eingesetzt werden.

13.47 Ein Ansatz auf Zahlungs- oder Kassenbasis ist stärker am tatsächlichen Geldfluss zwischen staatlichen Stellen und steuerpflichtigen Einheiten orientiert, lässt jedoch die Verbindung mit den Daten zur FuE-Durchführung und dem zugrunde liegenden wirtschaftlichen und FuE-Sachverhalt vermissen. Hybridlösungen sind ebenfalls möglich: So können beispielsweise Ansätze auf Kassenbasis an das Veranlagungsjahr t anknüpfen, in dem die FuE ausgewiesen wurde, anstatt an den Zeitpunkt, zu dem die Steuerzahlungen erfolgen (bei jährlicher Veranlagung z.B. einige Monate nach Beginn des Jahres $t+1$).

13.48 Gegenwärtig existiert kein allgemein etablierter Ansatz für den Ausweis von FuE-Steueranreizen, und nur sehr wenige Länder verfügen über ein Berichtssystem, das die Erstellung von Schätzungen sowohl auf Basis der periodengerechten Abgrenzung als auch auf Kassenbasis ermöglicht. Im Idealfall sollten die Länder folgende Daten erfassen:

1. erstattungsfähige Steuergutschriften an Steuerpflichtige oder andere Arten von Einheiten für FuE im Referenzzeitraum (sofern zutreffend);
2. entgangene Steuereinnahmen im Referenzzeitraum für FuE im selben Zeitraum;
3. Steuergutschriften, auf die im Referenzzeitraum ein Anspruch erworben, aber nicht genutzt wurde, z.B. vorgetragene Gutschriften, zum Nominalwert;
4. Steuergutschriften, auf die in einem früheren Zeitraum ein Anspruch erworben wurde, der im Referenzzeitraum genutzt wurde, ebenfalls zum Nominalwert.

13.49 Die beiden Hauptindikatoren für GTARD können auf Basis dieser Komponenten definiert werden:

- GTARD auf Basis des Anspruchserwerbs oder der periodengerechten Abgrenzung = [1]+[2]+[3];
- GTARD auf Nutzungs- oder Kassenbasis = [1]+[2]+[4].

13.50 Es wird empfohlen, nach Möglichkeit den periodengerechten Ansatz zu verwenden, doch auch Schätzungen auf Kassenbasis sind vertretbar, sofern sie im Zeitverlauf kohärent angewandt werden. In einigen Ländern können die begünstigten Steuerpflichtigen entscheiden, wann sie Steuergutschriften/Steuerfreibeträge anmelden (d.h. beantragen); dabei handelt es sich u.U. nicht um den Referenzzeitraum, in dem die FuE-Aufwendungen getätigt wurden. Außerdem gestatten einige Länder den Vortrag angemeldeter, aber ungenutzter Gutschriften/Freibeträge, z.B. als nachträgliche Anmeldungen förderfähiger FuE. In beiden Fällen besteht die Gefahr einer Doppelzählung. Bei der Erstellung von GTARD-Indikatoren sollte darauf geachtet werden, dass in den ausgewiesenen Gesamtwerten keine Doppelzählungen enthalten sind.

Arten von Daten

13.51 Es stehen verschiedene potenzielle Datenquellen zur Verfügung, um den Umfang der Steuerentlastungen zu ermitteln, die von den Staaten für FuE gewährt werden. Diese verfügbaren Optionen werden danach beurteilt, inwiefern sie eine umfassende Messgröße für diese Art von Förderung darstellen. Eine Datenquelle sind die Empfänger der steuerlichen FuE-Förderung; entsprechende Statistiken könnten aus Erhebungen bei FuE-durchführenden Einheiten gewonnen werden (d.h. über einen auf den durchführenden Einheiten basierenden Ansatz). Eine weitere Datenquelle sind die Erbringer der steuerlichen FuE-Förderung; entsprechende Statistiken könnten aus den

(geprüften/bewilligten) Anträgen auf Steuerentlastung gewonnen werden (vergleichbar mit einem auf den finanzierenden Einheiten basierenden Ansatz). Diese beiden Quellen können aus verschiedenen Gründen voneinander abweichen.

Erhebungen bei FuE-durchführenden Einheiten

13.52 Erhebungen bei FuE-durchführenden Einheiten konzentrieren sich auf die Identifizierung von FuE-Durchführung und deren Finanzierungsquellen. Aus dieser Perspektive gelten viele Formen von GTARD nicht als staatliche Finanzierung, da es den Auskunftgebenden nicht möglich ist, ihre eigene Berichterstattung zur FuE-Durchführung mit der Steuererleichterung in Einklang zu bringen. Dies kann der Fall sein, wenn bei der durchführenden Einheit Unsicherheit über den Umfang der zu erwartenden Steuerentlastung besteht, der u.U. von ihren Gewinnen zum Ende des Steuerjahrs abhängen kann. Dementsprechend handelt es sich zumeist um einen indirekten Zusammenhang zwischen Steuerentlastung und FuE. Die letztlich erhaltene Entlastung kann von den Empfängern für andere Zwecke genutzt werden bzw. im Fall eines Übertrags u.U. erst Jahre später realisiert werden.

13.53 Förderfähige FuE-Aufwendungen zählen zwar zur *Berechnungsgrundlage* für die Entlastung, sind aber nicht zwangsläufig *Finanzierungsgegenstand*. Obwohl es Fälle gibt, in denen ein direkter Zusammenhang mit der intramuralen FuE-Durchführung bestehen kann, empfiehlt es sich im Allgemeinen nicht, von einer FuE-durchführenden Einheit die auf Steueranreize entfallende Komponente der erhaltenen externen Finanzierung für FuE zu erfragen, u.a. weil die steuerliche Förderung auch für FuE-Kosten bestimmt sein kann, die Dritten im Auftrag des Unternehmens entstanden sind.

13.54 Vorbehaltlich erfolgreicher Tests kann in Erhebungen stattdessen Folgendes abgefragt werden:

- Umfang förderfähiger intramuraler FuE und extramuraler Finanzierung der Einheit, der genutzt wurde oder wird, um FuE-Steuererleichterungen zu beantragen;
- Verringerung (Erhöhung) der Steuerverbindlichkeiten (-forderungen) der Einheit infolge ihrer FuE-Aktivitäten im Referenzjahr sowie Veränderungen des Buchwerts ungenutzter Steuerfreibeträge und -gutschriften.

13.55 Aus den genannten Gründen wird empfohlen, Statistiken zu GTARD-Aufwendungen nicht auf Basis der durchführenden Einheiten, sondern auf Basis der Finanzierungsquellen zu erstellen. Erhebungen bei FuE-durchführenden Einheiten werden für die Zwecke der GTARD-Berichterstattung nicht empfohlen, können aber eine Alternative darstellen, wenn die Verwaltungsdaten selbst nicht zugänglich oder nicht verlässlich genug sind.

Detaillierte Steuerdaten

13.56 Die von Steuerverwaltungen bearbeiteten und anschließend analysierten Anträge auf Steuerentlastungen sind die wichtigste Quelle für Informationen über den Umfang der steuerlichen FuE-Förderung. In vielen Ländern weisen die erforderlichen Formulare mehrere mit FuE-Erhebungen übereinstimmende Elemente auf und nutzen eigene (oft sehr detaillierte) Taxonomien für verschiedene Arten von Aufwendungen. Diese Daten können die Grundlage für einfache Berechnungen des Werts der steuerlichen FuE-Förderung bilden. Schätzungen können auf der Grundgesamtheit der Anträge oder einer repräsentativen Stichprobe beruhen.

13.57 Steuerdaten sind jedoch u.U. in einigen Fällen nur mit einem Zeitabstand verfügbar, der auch länger sein kann als bei FuE-Erhebungen üblich. Beispielsweise stehen Antragsdaten möglicherweise erst nach Abschluss der Bearbeitung durch die Steuerprüfer zur Verfügung. Länder, die Steuerentlastungen für FuE gewähren, gehen vermehrt dazu über, Statistikberichte über die Zahl der Empfänger dieser Förderung und die mit den Förderprogrammen verbundenen Kosten zu veröffentlichen.

13.58 Daher empfiehlt sich die Verwendung von Steuerdaten für endgültige Schätzungen der GTARD-Aufwendungen.

Haushaltsdaten

13.59 Haushaltsdaten scheinen sich am besten für die Prognoseschätzung und das Nowcasting der Effekte von Steuerentlastungen auf die Haushaltslage des Staates zu eignen. In vielen Ländern sind diese Informationen als gesondert identifizierbare Kategorie verfügbar, wenngleich sie häufig nicht in dieser Form veröffentlicht werden. Veröffentlichte Haushaltsunterlagen können Ad-hoc-Analysen enthalten, die basierend auf analytischen und Simulationsansätzen die erwarteten Auswirkungen von Modifikationen der Ausgestaltung steuerlicher FuE-Förderprogramme darlegen. Diese Daten – sofern verfügbar – empfehlen sich nur für die Erstellung vorläufiger, zeitnaher Statistiken.

Kalender- und Finanzjahre

13.60 Nationale Stellen, deren Finanzjahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, sollten Daten nach Möglichkeit auf Kalenderjahresbasis liefern, um größtmögliche Vergleichbarkeit mit den Daten anderer Länder zu gewährleisten.

13.5 Prioritäre Aufschlüsselung von GTARD-Statistiken

Nach Sektorzugehörigkeit der Begünstigten

13.61 Es wird empfohlen, Statistiken zu GTARD-Aufwendungen nach der institutionellen Klassifikation der begünstigten Steuerpflichtigen auf Basis der maßgeblichen Sektorklassifikationen in diesem Handbuch (Unternehmen, Staat, Hochschulen, private Organisationen ohne Erwerbszweck und übrige Welt) aufzuschlüsseln. In der Praxis kann es ausreichen, zwischen dem Unternehmenssektor und anderen Sektoren zu unterscheiden.

13.62 Innerhalb der begünstigten Sektoren, insbesondere im Unternehmenssektor, ist es zweckmäßig, GTARD-Statistiken nach Wirtschaftszweig/wirtschaftlicher Tätigkeit auszuweisen, damit die steuerliche Förderung mit der Allokation staatlich finanzierter GERD und BERD auf Basis von FuE-Erhebungsdaten verglichen werden kann. Da die Steuerstatistiken u.U. nicht vollständig mit den Unternehmensregistern abgestimmt sind, sollte besonders darauf geachtet werden, dass die Berichterstattung über die Tätigkeiten von Unternehmenszentralen nicht die Informationen über die wirtschaftliche Haupttätigkeit der Unternehmen selbst überlagert.

Nach staatlicher Ebene

13.63 Im Interesse der Vergleichbarkeit wird den Ländern vorgeschlagen, GTARD für die folgenden beiden staatlichen Ebenen getrennt auszuweisen:

- Zentralstaat (bzw. Bund) sowie Sozialversicherungsträger dieser Ebene;
- Gliedstaaten (bzw. Bundesländer) sowie Sozialversicherungsträger dieser Ebene.

Nach Art der Steuererleichterung

13.64 Nach Möglichkeit sollten GTARD-Statistiken (unabhängig davon, ob sie auf Basis des Anspruchserwerbs oder der Anspruchsnutzung erstellt werden) separate Informationen zu den einzelnen Elementen (gemäß Abschnitt 13.4) umfassen, auf denen der Indikator beruht, soweit eine entsprechende Berichterstattung für die Länder praktikabel ist.

Nach Unternehmensgröße

13.65 Innerhalb des Unternehmenssektors wird – ungeachtet der nationalen Definition der Unternehmensgrößen für die Zwecke der steuerlichen FuE-Förderung – folgende Aufschlüsselung empfohlen:

- kleine Unternehmen (weniger als 50 Beschäftigte);
- mittlere Unternehmen (50-249 Beschäftigte);
- Großunternehmen (ab 250 Beschäftigten).

13.66 Dabei ist zu beachten, dass länderspezifische GTARD-Regelungen je nach Unternehmensgröße unterschiedlich sein können und dass die Kategorien von den standardmäßigen Unternehmensgrößenklassifikationen abweichen können. Es ist auch möglich, dass die Regelungen zur Größenklassifizierung unterschiedliche Vorgaben dazu machen, ob ein verbundenes Unternehmen für GTARD-Zwecke als separates Unternehmen gilt oder nicht. Die Existenz solcher Regelungen kann die Angaben zur Verteilung der GTARD-Aufwendungen nach Unternehmensgrößenklasse beeinflussen.

Ausweis von GTARD zusammen mit anderen FuE-Indikatoren

13.67 Die Statistiken zu den staatlichen Aufwendungen für steuerliche FuE-Förderung können in Kombination mit zwei anderen Arten von FuE-Indikatoren ein umfassenderes Bild der staatlichen Förderung vermitteln:

- GBARD. Beide Indikatoren stellen auf der Mittelherkunft beruhende Schätzungen der allgemeinen finanziellen FuE-Förderung durch den Staat dar. Bei der Erfassung der Daten sollte darauf geachtet werden, etwaige in GBARD-Statistiken enthaltene Komponenten steuerlicher Förderung nach Maßgabe der Empfehlungen in Kapitel 12 zu entfernen.
- Staatlich finanzierte BERD. Diese Art von Messgröße kann im Prinzip zusammen mit der Komponente der GTARD-Aufwendungen dazu verwendet werden, ein umfassenderes Bild des Umfangs der staatlichen finanziellen Förderung für Unternehmen zu liefern. Allerdings werden bei diesem Ansatz Statistiken auf Basis der finanzierenden Einheiten (GTARD) mit Statistiken auf Basis der durchführenden Einheiten kombiniert, was zu Inkonsistenzen führen kann. Beispielsweise können einige GTARD-Aufwendungen FuE fördern, die an inländische Hochschulen oder staatliche Institutionen oder Institutionen mit Sitz im Ausland ausgelagert wird.

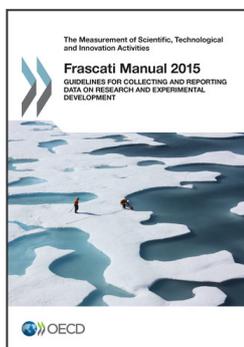
Literaturverzeichnis

Europäische Kommission, IWF, OECD, VN und Weltbank (2009), *System of National Accounts 2008*, Vereinte Nationen, New York, <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/sna2008.pdf>.

Internationaler Währungsfonds (2014), *Government Finance Statistics Manual 2014*, IWF, Washington, DC, www.imf.org/external/np/sta/gfsm/.

OECD (2014), „The OECD classification of taxes and Interpretative Guide“, in *Revenue Statistics 2014*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2014-8-en-fr.

OECD (2010), *Tax expenditures in OECD countries*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264076907-en>.



From:
Frascati Manual 2015
Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development

Access the complete publication at:
<https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>

Please cite this chapter as:

OECD (2018), "Messung von Steuererleichterungen für FuE", in *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264291638-15-de>

Das vorliegende Dokument wird unter der Verantwortung des Generalsekretärs der OECD veröffentlicht. Die darin zum Ausdruck gebrachten Meinungen und Argumente spiegeln nicht zwangsläufig die offizielle Einstellung der OECD-Mitgliedstaaten wider.

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

You can copy, download or print OECD content for your own use, and you can include excerpts from OECD publications, databases and multimedia products in your own documents, presentations, blogs, websites and teaching materials, provided that suitable acknowledgment of OECD as source and copyright owner is given. All requests for public or commercial use and translation rights should be submitted to rights@oecd.org. Requests for permission to photocopy portions of this material for public or commercial use shall be addressed directly to the Copyright Clearance Center (CCC) at info@copyright.com or the Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) at contact@cfcopies.com.