

2. Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung

Im nachfolgenden Kapitel erfolgt eine Betrachtung der Grundlagen und der möglichen Ausgestaltungsalternativen von steuerlichen FuE-Fördermodellen. Als Basis dienen die in diversen Ländern bereits implementierten Förderinstrumente.

2.1. Grundlagen

Bei der Ausgestaltung steuerlicher FuE-Maßnahmen müssen neben den begünstigten Arten von FuE sowie FuE-Aufwendungen bzw. FuE-Erträgen der Kreis der Anspruchsberechtigten und der Förderungsumfang für das jeweilige Fördermodell abgegrenzt werden.

Die meisten Länder mit steuerlichen Fördermaßnahmen gestalten ihre Definitionen bzgl. begünstigter FuE-Vorhaben in Anlehnung an das FRASCATI MANUAL.¹⁴ Das FRASCATI MANUAL differenziert drei Arten von FuE: Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Entwicklung.¹⁵ Unter Grundlagenforschung werden experimentelle oder theoretische Arbeiten subsumiert, die primär dazu dienen, neues Wissen zu gewinnen, ohne dass konkrete Anwendungen oder Umsetzungen vorhanden sind.¹⁶ Grundlagenforschung, deren Ergebnisse häufig patentiert und in Fachzeitschriften publiziert werden, betreiben v.a. staatliche Forschungseinrichtungen und Universitäten.¹⁷ Im Wirtschaftssektor betrug der

¹⁴ Vgl. OECD, Frascati Manual, 2002, S. 3. Das Frascati Manual ist ein von der OECD erstmals 1963 veröffentlichtes Handbuch, das Definitionen und Abgrenzungen aus dem FuE-Bereich beinhaltet. Es soll eine einheitliche Umsetzung in den OECD-Ländern erleichtern.

¹⁵ Vgl. OECD, Frascati Manual, 2002, S. 30.

¹⁶ Vgl. OECD, Frascati Manual, 2002, S. 77.

¹⁷ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 86.

Anteil der internen FuE-Aufwendungen, die für Grundlagenforschung aufgebracht wurden, in Deutschland lediglich 4,9% (2011).¹⁸ Die angewandte Forschung dient ebenfalls der Generierung neuer Erkenntnisse, wobei der Fokus auf dem Erreichen von konkreten Zielen und einer praktischen Anwendbarkeit liegt.¹⁹ Bei der praktischen Anwendung und Umsetzung wird die Erzielung von Gewinnen verfolgt. Um Imitationen abzuwenden, erfolgen häufig die Anmeldung von Schutzrechten oder die Vereinbarung von Geheimhaltungen.²⁰ Experimentelle Entwicklung umfasst experimentelle Verfahren, bei denen versucht wird, Forschungsergebnisse für die Entwicklung oder Verbesserung (neuer) Materialien, Produkte oder Verfahren zu verwerten.²¹

Die FuE-Aufwendungen eines Unternehmens lassen sich in interne und externe FuE-Aufwendungen unterscheiden.²² Unter internen FuE-Aufwendungen werden die Aufwendungen verstanden, die im Unternehmen selbst im Rahmen der FuE-Tätigkeit anfallen. Diese umfassen laufende Kosten und Kapitalkosten (Investitionen).²³ Die laufenden Kosten werden i.d.R. in Personalaufwendungen (bspw. Löhne und Gehälter, Sozialversicherungsbeiträge, Prämien, Weiterbildungskosten) und Sachaufwendungen (bspw. Labormaterial, Literatur, EDV-Ausgaben, anteilige Verwaltungs- und Gemeinkosten) untergliedert.²⁴ Bei Kapitalkosten plädiert das FRASCATI MANUAL für eine Nichtberücksichtigung der laufenden Abschreibungen bei den internen FuE-Aufwendungen, sondern dafür dass die Investition in

¹⁸ Vgl. Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, Analysen, 2013, S. 14.

¹⁹ Vgl. OECD, Frascati Manual, 2002, S. 78.

²⁰ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 86.

²¹ Vgl. OECD, Frascati Manual, 2002, S. 79.

²² Vgl. OECD, Frascati Manual, 2002, S. 21.

²³ Vgl. OECD, Frascati Manual, 2002, S. 108.

²⁴ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 90-91; Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, Analysen, 2013, S. 15.

voller Höhe bei ihrer Tätigkeit in den internen FuE-Aufwendungen berücksichtigt wird.²⁵ SPENGLER hingegen schlägt einen Einbezug der laufenden Abschreibungen und einen Ausschluss der Investitionskosten bei Tätigkeit vor. Dies hat zur Konsequenz, dass bspw. nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter wie Grund und Boden grds. von der Förderung ausgenommen sind sowie die Gefahr eines Missbrauchs durch den Erwerb von teuren Wirtschaftsgütern und einer zeitnahen Veräußerung ohne Beachtung einer einzuführenden Mindesthaltefrist oder Mindesteinsatzdauer vermieden wird.²⁶ Die Personalaufwendungen betrugen 2011 59,55%, die Sachaufwendungen 32,71% und die Investitionen 7,71% der internen FuE-Aufwendungen in Deutschland.²⁷ Externe FuE-Aufwendungen umfassen die Kosten für die Auftragsforschung, d.h. ein Unternehmen betreibt nicht (nur) eigenständig FuE, sondern vergibt Aufträge an Dritte wie Universitäten, staatliche Forschungsinstitute, fremde oder verbundene Unternehmen.²⁸ Der Auftraggeber erhält nach Beendigung der FuE die Ergebnisse und darf diese verwerten.²⁹ 61,19% der externen FuE-Aufwendungen wurden 2011 an den Wirtschaftssektor vergeben, wobei davon 42,17% an verbundene Unternehmen der eigenen Unternehmensgruppe gingen.³⁰

Bei den Erträgen im Zusammenhang mit FuE-Aktivitäten lassen sich periodisch und aperiodisch auftretende Einkünfte unterscheiden. Zu den periodisch anfallenden Einkünften zählen bspw. Erträge aus der Gewährung

²⁵ Vgl. OECD, Frascati Manual, 2002, S. 111.

²⁶ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 90.

²⁷ Vgl. Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, Analysen, 2013, S. 15.

²⁸ Vgl. OECD, Frascati Manual, 2002, S. 118; Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, Analysen, 2013, S. 15-16.

²⁹ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 91.

³⁰ Vgl. Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, Analysen, 2013, S. 15-16.

von Nutzungsrechten an Patenten, Modellen, Designs oder Prozessen.³¹ Veräußerungsgewinne stellen aperiodische Einkünfte dar.³²

Um eine gerechte Förderung zu erreichen, sollten alle FuE-Arten und FuE-Aufwendungen bzw. FuE-Erträge (qualifizierte Aufwendungen bzw. Erträge) von der Förderung erfasst werden.³³ Eine Beschränkung auf bspw. bestimmte Aufwandspositionen würde zu einer Begünstigung spezifischer Branchen führen.

Volumenbasierte und inkrementelle Fördermaßnahmen stellen eine Differenzierungsmöglichkeit nach dem Förderungsumfang dar. Bei einer volumenbasierten Förderung sind alle qualifizierten FuE-Aufwendungen bzw. FuE-Erträge einer Periode begünstigt, wohingegen eine inkrementelle Förderung lediglich den Zuwachs ggü. dem Vorjahr erfasst.³⁴ Die Mehrheit der Länder mit steuerlichen FuE-Fördermaßnahmen setzt volumenbasierte Instrumente ein.³⁵ Diese bieten den Vorteil, dass die Höhe der angefallenen FuE-Aufwendungen einfach zu bestimmen ist. Daneben verfügen sie über ein hohes Maß an Transparenz und der Förderungsumfang wird nicht durch zyklische Faktoren wie bspw. Produktlebens- oder Konjunkturzyklen beeinflusst. Des Weiteren sind sie für eine langfristige Planung besser geeignet als inkrementelle Instrumente und fördern auch Unternehmen, die

³¹ Vgl. Herbold, S., Steuerliche Anreize, 2009, S. 116, 155.

³² Vgl. Herbold, S., Steuerliche Anreize, 2009, S. 131.

³³ Es muss jedoch auf eine Vermeidung einer Doppelförderung von bspw. der Auftragsforschung geachtet werden. Dies kann u.a. dadurch erreicht werden, indem nur der Auftraggeber die Aufwendungen im Rahmen der Förderung berücksichtigen kann.

³⁴ Vgl. Hornig, M., BB 2010, S. 221.

³⁵ Vgl. European Commission, Study on R&D, 2014, S. 54.

bereits hohe FuE-Aufwendungen haben, die einer geringen Volatilität unterliegen.³⁶ Inkrementelle Fördermaßnahmen bieten hingegen Gestaltungsansätze, da nur der jährliche Zuwachs für die Förderung relevant ist.³⁷ Unternehmen könnten missbräuchlich ihre FuE-Aufwendungen in einem Jahr niedrig halten und im nächsten Jahr stark steigern, um von der Förderung zu profitieren. Von dem Kombinieren von volumenbasierten und inkrementellen Fördermaßnahmen ist Abstand zu nehmen, um Transparenz- und Effizienzverluste zu umgehen.³⁸

Der Kreis der Anspruchsberechtigten variiert stark zwischen den einzelnen Ländern. Neben bestimmten Rechtsformen werden zum Teil spezielle Branchen, Regionen, Unternehmen mit gewissen Größenklassen (bspw. KMU) oder Entwicklungsphasen (bspw. Gründung, Startups) gezielt gefördert.³⁹ Um eine gerechte Förderung zu erreichen, sollte jedoch keine selektive Förderung einzelner Unternehmen implementiert werden.⁴⁰

2.2. Ausgestaltung der steuerlichen Förderung

Im Rahmen der steuerlichen Förderung von FuE sind die input-orientierten Varianten, die an der Steuerbemessungsgrundlage und der Steuerschuld ansetzen, sowie die output-orientierte Förderung durch Patent Boxen zu unterscheiden. Die input-orientierten Instrumente fördern während der Forschungsphase, die output-orientierten Modelle hingegen innerhalb des Nutzungszeitraums.

³⁶ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 97.

³⁷ Vgl. Hornig, M., BB 2010, S. 221.

³⁸ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 98.

³⁹ Vgl. European Commission, Study on R&D, 2014, S. 61.

⁴⁰ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 98-100.

2.2.1. Steuerbemessungsgrundlage

Steuerliche FuE-Fördermaßnahmen, die an der Bemessungsgrundlage ansetzen, haben die Minderung der Bemessungsgrundlage zur Konsequenz. Folglich sinkt dadurch grds. die steuerliche Belastung der forschenden Gesellschaft im Vergleich zu einer Ausgestaltung ohne steuerliche Förderung.

Die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage kann durch diverse Fördervarianten in nationales Recht implementiert werden. Eine in anderen Ländern⁴¹ weit verbreitete Option ist der erhöhte Betriebsausgabenabzug, d.h. ein (fiktiver) Abzug von FuE-Aufwendungen, der die tatsächlich angefallenen FuE-Aufwendungen übersteigt. Dabei werden die tatsächlich angefallenen, qualifizierten FuE-Aufwendungen mit einem Vervielfältiger multipliziert, um den fiktiven Abzugsbetrag zu erhalten.⁴² Teilweise wird der Abzugsbetrag auf einen Höchstbetrag begrenzt. Bei abschreibungsfähigen⁴³ Wirtschaftsgütern, die der FuE dienen, wird eine Förderung in unterschiedlichen Ländern in Form von Sonderabschreibungen oder erhöhten bzw. beschleunigten Abschreibungen gestaltet.⁴⁴ Eine weitere Fördermöglichkeit stellt die Gewährung von Investitionsfreibeträgen dar. Diese kön-

⁴¹ Vgl. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Global Survey (22.07.2015); Dölker, A., BB 2014, S. 2842; Elschner, C./Ernst, C./Licht, G. u.a., J Technol Transf 2011, S. 252; PricewaterhouseCoopers, Global Research (22.07.2015); Schlie, I./Stetzelberger, A., IStR 2008, S. 272; Trost, M./Riedl, J./Hartl, M., IWB 2015, S. 27.

⁴² Vgl. Lehmann, S., DStR 2010, S. 1463.

⁴³ Für selbstgestellte immaterielle Wirtschaftsgüter besteht steuerlich ein Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG). Die Betriebsausgaben mindern unmittelbar die Bemessungsgrundlage.

⁴⁴ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 69. In den §§ 7g ff. EStG sind bereits Regelungen zu Sonderabschreibungen und erhöhten Abschreibungen getroffen. Diese beziehen sich aber nicht explizit auf FuE-Aktivitäten.

nen z.B. ein bestimmter Prozentsatz der individuell angefallenen FuE-Aufwendungen oder ein absoluter Betrag, der einheitlich allen Unternehmen gewährt wird, sein.⁴⁵

Um reine Zeiteffekte bei den abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern zu umgehen, müssen Vorverlagerungen durch Sonderabschreibungen oder Aktivierungsverbote ausgeschlossen werden.⁴⁶ Diese hätten eine spätere höhere Steuerbelastung durch niedrigere Abschreibungen oder höhere stille Reserven zur Konsequenz.⁴⁷ Die Förderung wäre allein auf einen Zins- und Liquiditätsvorteil begrenzt.⁴⁸ Ein erhöhter Betriebsausgabenabzug zeigt nur dann seine volle Wirkung, sofern Erträge in ausreichender Höhe erzielt werden. Ist dies nicht der Fall, würde er grds. im Verlustfall die Verluste weiter erhöhen oder bei geringen Erträgen nur eine eingeschränkte Förderung bieten.⁴⁹ Eine zukünftige steuermindernde Berücksichtigung kann durch Implementierung eines Vortrags – vergleichbar mit der „Mindestbesteuerung“ in § 10d EStG – erfolgen. Der Vortrag kann betragsmäßig begrenzt sein. Die „Mindestbesteuerung“ und die damit verbundene längere Verlustverrechnungsdauer haben jedoch Liquiditätsnachteile zur Folge.⁵⁰ Da bei Kapitalgesellschaften ein konstanter Körperschaftsteuersatz Anwendung findet, entstehen im Gegensatz zu Personengesellschaften, bei denen der Steuersatz von den Einkünften der Inhaber abhängt,

⁴⁵ Vgl. Hornig, M., BB 2010, S. 216.

⁴⁶ Die bisherigen Ausgestaltungen des Investitionsabzugsbetrags, der Sonderabschreibungen und erhöhten Abschreibungen in den §§ 7g ff. EStG haben keine Bemessungsgrundlageneffekte zur Konsequenz.

⁴⁷ Vgl. Löhr, S., Förderung, 2009, S. 38; Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 59.

⁴⁸ Vgl. Scheffler, W., Steuerplanung, 2013, S. 129-130.

⁴⁹ Vgl. European Commission, Study on R&D, 2014, S. 62; Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 59.

⁵⁰ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 45.

keine Progressionseffekte. Durch die bei ertragsstarken Personengesellschaften ggf. resultierenden Progressionseffekte werden diese im Vergleich zu ertragsschwächeren Unternehmen bei bemessungsgrundlagenabhängigen Modellen stärker gefördert.⁵¹

2.2.2. Steuerschuld

Bei einer steuerlichen Förderung von FuE, die an der Steuerschuld ansetzt, wird die Steuerzahllast grds. durch die Gewährung einer Steuergutschrift gemindert.

Die bemessungsgrundlagenunabhängige Steuergutschrift ist i.d.R. ein Prozentsatz der angefallenen, qualifizierten FuE-Aufwendungen.⁵² Es besteht die Möglichkeit, die Gutschrift auf einen Höchstbetrag zu begrenzen. Die Verrechnung der Gutschrift kann mit den Ertragsteuern oder der abzuführenden Lohnsteuer erfolgen.⁵³ Ferner ist zusätzlich oder alternativ auch eine Begünstigung in Form von temporären Steuerbefreiungen bspw. für Startups möglich.⁵⁴

Die Steuergutschrift ist grds. unabhängig von der Höhe des Steuersatzes, der Ertragslage und der Rechtsform des Unternehmens.⁵⁵ Bei jungen Unternehmen oder in Krisen zeigt die Förderung keine Wirkung, sofern Verluste anfallen. Es besteht jedoch die Möglichkeit, einen interperiodischen

⁵¹ Vgl. Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 59.

⁵² Vgl. Lehmann, S., DStR 2010, S. 1463.

⁵³ Vgl. Elschner, C./Ernst, C./Spengel, C., zfbf 2011, S. 348; Löhr, S., Förderung, 2009, S. 41.

⁵⁴ Vgl. Herbold, S., Steuerliche Anreize, 2009, S. 111.

⁵⁵ Vgl. Elschner, C./Ernst, C./Spengel, C., zfbf 2011, S. 347; Löhr, S., Förderung, 2009, S. 40.

betragsmäßig (un)begrenzten Vor- bzw. Rücktrag oder eine Erstattungsoption, die steuerpflichtig oder steuerfrei sein kann, zu integrieren.⁵⁶ Die Erstattungsoption kann entweder der Höhe der Steuerersparnis entsprechen oder etwas niedriger sein, um einer Erfolgsneutralität und Missbräuchen entgegenzuwirken. Sie sollte aber dennoch hoch genug sein, sodass dem Unternehmen liquide Mittel zufließen, um damit neue Impulse setzen zu können.⁵⁷ Eine Verrechnung der Steuergutschrift mit der Lohnsteuer hat ggü. der Anrechnung auf die Ertragsteuern einen Liquiditätsvorteil. Die Lohnsteuer ist monatlich, die Ertragsteuervorauszahlungen sind dagegen nur vierteljährlich abzuführen. Zudem unterliegt die Lohnsteuer geringen Schwankungen, wohingegen die Ertragsteuern durch konjunkturelle Entwicklungen stärker volatil sind. Das hat zur Konsequenz, dass bei einer Verrechnung mit den Ertragsteuern Erstattungen häufiger auftreten.⁵⁸

2.2.3. Patent Box

Bei der output-orientierten Förderung durch Patent Boxen können entweder qualifizierte FuE-Erträge von der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgenommen oder unmittelbar ein niedrigerer Steuersatz für diese angewandt werden.

Sofern eine Förderung durch (Teil-)Freistellung von der Bemessungsgrundlage erfolgt, wird ein bestimmter Prozentsatz der qualifizierten FuE-Erträge von der Besteuerung ausgeschlossen.⁵⁹ Auf die restlichen, nicht

⁵⁶ Vgl. Elschner, C./Ernst, C./Spengel, C., zfbf 2011, S. 347; Hornig, M., BB 2010, S. 218.

⁵⁷ Vgl. BDI, Forschungsförderung, 2009, S. 1; Lehmann, S., DStR 2010, S. 1463; Spengel, C., Förderung von FuE, 2009, S. 97.

⁵⁸ Vgl. Elschner, C./Ernst, C./Spengel, C., zfbf 2011, S. 348.

⁵⁹ Vgl. Monteith, C., StuB 2014, S. 883.

von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte, findet der Regelsteuersatz Anwendung. Folglich unterliegen die qualifizierten FuE-Erträge mittelbar einem niedrigeren Steuersatz als dem Regelsteuersatz. Alternativ besteht die Option, qualifizierte FuE-Erträge nicht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage auszunehmen und stattdessen auf diese einen niedrigeren Steuersatz anzuwenden.⁶⁰

Bei der Implementierung eines Fördermodells besteht die Möglichkeit, entweder die FuE-Erträge unbegrenzt begünstigt zu besteuern oder nur insoweit FuE-Aufwendungen⁶¹ anfielen.

⁶⁰ Vgl. Monteith, C., StuB 2014, S. 883.

⁶¹ Die Begrenzung kann auch ein Vielfaches der FuE-Aufwendungen betragen.

Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung
Vorteilhaftigkeit steuerlicher Förderinstrumente unter
Risikogesichtspunkten

Bardens, S.

2017, XIV, 97 S., Softcover

ISBN: 978-3-658-17907-6