



LUDWIG-  
MAXIMILIANS-  
UNIVERSITÄT  
MÜNCHEN

VOLKSWIRTSCHAFTLICHE FAKULTÄT  
SEMINAR F. KOMPARATIVE WIRTSCHAFTSFORSCHUNG  
PROF. DR. MONIKA SCHNITZER



LMU · Geschwister-Scholl-Platz 1 · 80539 München

Dennis Graf  
Sekretariat PA 7  
Finanzausschuss  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Prof. Dr. Monika Schnitzer

Telefon +49 (0)89 2180-2217

Telefax +49 (0)89 2180-2767

[schnitzer@econ.lmu.de](mailto:schnitzer@econ.lmu.de)

<http://www.monika-schnitzer.com/>

Postanschrift  
Geschwister-Scholl-Platz 1  
D-80539 München

München, 14. Februar 2019

Sehr geehrter Herr Graf,

anbei sende ich Ihnen in meiner Funktion als Stellvertretende Vorsitzende der Expertenkommission für Forschung und Innovation die schriftliche Stellungnahme zur steuerlichen FuE-Förderung.

Mit freundlichen Grüßen

Monika Schnitzer

EXPERTENKOMMISSION  
FORSCHUNG  
UND INNOVATION

EFI

EXPERTENKOMMISSION  
FORSCHUNG  
UND INNOVATION

## B 7 Optionen für eine steuerliche FuE-Förderung

### B 7-1 Ökonomische Begründung für die staatliche Förderung privater FuE-Aufwendungen

Die staatliche Förderung privater FuE-Aktivitäten ist ökonomisch gut begründbar.<sup>368</sup> Vielfach entstehen durch FuE-Tätigkeit bei Konsumentinnen und Konsumenten sowie bei Unternehmen Erträge, die über jene hinausgehen, die den forschenden Unternehmen zukommen.<sup>369</sup> Den Konsumentinnen und Konsumenten der neu geschaffenen oder verbesserten Produkte entsteht ein Nutzenzuwachs, der nicht vollständig durch den Preis für diese Produkte abgeschöpft wird. Zudem ziehen FuE-Aktivitäten positive Externalitäten nach sich: Andere Akteure können auf dem durch FuE-Anstrengungen neu geschaffenen Wissen aufbauen und es für die Neu- oder Weiterentwicklung eigener Produkte und Prozesse verwenden. In der Konsequenz liegen die privaten Erträge aus FuE-Tätigkeit unter den gesamtwirtschaftlichen Erträgen. Die Anreize für private Forschungsanstrengungen fallen somit zu gering aus und es kommt zu einer Unterinvestition in FuE. Staatliche Fördermaßnahmen zielen darauf ab, dieses Marktversagen zu korrigieren.

Neben Wissensexternalitäten führen auch Informationsasymmetrien zu einem Versagen des Marktes für neue Ideen.<sup>370</sup> Von asymmetrischer Information spricht man, wenn eine Marktseite besser als die andere informiert ist. Dies trifft in besonderem Maße auf die Finanzierung von FuE-Tätigkeiten zu. Für externe Kapitalgebende gestaltet sich die Abschätzung der Erfolgchancen weit schwieriger als für die FuE-aktiven Unternehmen. Die Informationsasymmetrie führt dazu, dass eine geringere Zahl von FuE-Projekten finanziert wird, als gesamtwirtschaftlich sinnvoll wäre. Finanzierungsrestriktionen dieser Form sind vor allem für relativ junge und kleine Unternehmen problematisch, weil sie in der Regel nicht über Rücklagen verfügen, aus denen FuE finanziert werden könnte.<sup>371</sup>

Der Staat kann durch Fördermaßnahmen dazu beitragen, diese Formen von Marktversagen bei privaten FuE-Aktivitäten teilweise auszugleichen. Hierfür können direkte und indirekte Förderinstrumente eingesetzt werden. Zu den in Deutschland eingesetzten direkten Förderinstrumenten zählt zunächst die Projektförderung in Fachprogrammen der Bundesministerien, durch die bestimmte Technologien oder Themenfelder gefördert werden. Des Weiteren werden in einigen Förderprogrammen wie beispielsweise dem Zentralen Innovationsprogramm Mittelstand (ZIM) des BMWi auf Antrag technologieunspezifische Zuschüsse zur Finanzierung von Forschungs- und Innovationsprojekten gewährt. Zu den indirekten Förderinstrumenten gehören unter anderem FuE-Personalkostenzuschüsse und steuerliche Vergünstigungen wie Sonderabschreibungen für FuE-Investitionen oder Steuergutschriften für FuE-Aufwendungen.

Ein Vorteil der direkten Förderung wird häufig in der Möglichkeit gesehen, Fördermittel in als besonders wichtig erachtete Technologien oder Themengebiete zu lenken. Aus ökonomischer Sicht besteht ein grundsätzlicher Vorteil darin, dass zielgerichtet jene Projekte ausgewählt werden können, die hohe soziale Erträge erwarten lassen und die ohne Förderung gegebenenfalls nicht durchgeführt würden.<sup>372</sup> Allerdings unterliegen die Förderinstitutionen denselben Informationsasymmetrien wie externe Finanzierende, so dass eine Abschätzung der sozialen Erträge ex ante ähnlich schwierig ist wie eine Abschätzung der privaten Erträge.

Das Instrument der indirekten FuE-Förderung durch steuerliche Vergünstigungen wird von der Mehrheit der OECD- und EU-Mitgliedsstaaten eingesetzt (vgl. Infografik zu Kapitelbeginn). In zahlreichen Staaten übersteigt das Volumen der jeweiligen steuerlichen FuE-Förderung das der direkten staatlichen FuE-Förderung (vgl. Abbildung C 4-1). Deutschland macht von der Möglichkeit einer indirekten Förderung über das Steuersystem bislang keinen Gebrauch.

Eine steuerliche FuE-Förderung hat im Vergleich zu direkten Fördermaßnahmen mehrere Vorteile. Direkte FuE-Förderung erfordert immer eine Antragstellung und ein Bewertungsverfahren durch staatliche Behörden bzw. durch deren Projektträger. Sie kann somit nur für einzelne, konkret definierte Projekte in Anspruch genommen werden.<sup>373</sup> Sie ist daher zwar fiskalisch gut planbar und kann zielgerichtet eingesetzt werden; gleichzeitig ist sie aber für die Unternehmen mit hoher Unsicherheit bezüglich der Bewilligung der Anträge verbunden. Zudem tragen die Unternehmen in jedem Fall die Kosten der Antragstellung. Diese umfassen die Kosten für die Suche nach einem passenden Förderinstrument sowie die Kosten der Formulierung eines Antrags. Kosten und Zeiterfordernisse schrecken zahlreiche Unternehmen von der Antragstellung ab.<sup>374</sup>

Bei einer steuerlichen FuE-Förderung ist die Förderfähigkeit bereits mit dem Nachweis förderberechtigter (qualifizierter) FuE-Aufwendungen gegeben. Das Instrument trägt somit zu einer erhöhten Planungssicherheit der Unternehmen hinsichtlich der Förderung risikobehafteter FuE-Vorhaben bei. Gleichzeitig fällt der administrative Aufwand, der sowohl dem Staat als auch den antragstellenden Unternehmen entsteht, im Vergleich zur klassischen Projektförderung deutlich geringer aus. Der Staat erspart sich die Gestaltung einer Fördermaßnahme und die Bewertung der Anträge. Die Unternehmen ersparen sich die Suche nach einem Förderinstrument und die Antragstellung.

Im Vergleich zu einer themenspezifischen Projektförderung weist die steuerliche FuE-Förderung zudem den Vorteil auf, dass FuE-Projekte auch dann gefördert werden, wenn sie thematisch nicht in das bestehende staatliche Förderportfolio passen. Das Instrument wirkt auch dann, wenn der Staat die FuE-Möglichkeiten der privaten Akteure nicht vollständig kennt, und entfaltet so eine größere Breitenwirkung.<sup>375</sup>

Eine steuerliche FuE-Förderung kann darüber hinaus die Attraktivität eines Landes im weltweiten Wettbewerb um Standortentscheidungen multinationaler Unternehmen und forschungsintensiver Branchen erhöhen.<sup>376</sup> Dieser Aspekt ist aber für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) und junge Unternehmen in der Regel nicht bedeutsam.

Die Expertenkommission hat wiederholt vorgeschlagen, dass sich Deutschland als eine der führenden Wirtschaftsnationen zukünftig am Ziel orientieren sollte, 3,5 Prozent des Bruttoinlandsprodukts (BIP)

für FuE einzusetzen.<sup>377</sup> Damit könnte Deutschland seine technologische Wettbewerbsfähigkeit langfristig ausbauen und zu führenden Innovationsnationen aufschließen. Ein erster wichtiger Schritt auf dem Weg zu diesem Ziel kann die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung sein.

## Verbreitung und Ausgestaltung steuerlicher FuE-Förderung

B 7-2

Derzeit bieten 28 der 35 OECD-Staaten<sup>378</sup> steuerliche Anreize zur Durchführung privater FuE. Die Ausgestaltung der jeweiligen steuerlichen FuE-Förderung ist über die Länder hinweg jedoch sehr unterschiedlich. Box B 7-1 erläutert grundsätzliche Varianten der Ausgestaltung.<sup>379</sup>

### Internationale Beispiele guter Praxis

Einige Länder blicken bereits auf viele Jahre erfolgreicher Implementierung einer steuerlichen FuE-Förderung zurück. Die Europäische Kommission hebt einige bewährte Programme als Beispiele guter Praxis hervor.<sup>380</sup> Hierzu zählen unter anderem die Programme in Frankreich, Großbritannien, Irland, den Niederlanden und Norwegen.<sup>381</sup> Im Folgenden wird die Ausgestaltung der Programme in diesen Ländern vertiefend betrachtet (vgl. Tabelle B 7-2).

Alle genannten Länder verfügen im Jahr 2016 über mindestens ein Programm, das als volumenbasierte Steuergutschrift für qualifizierte FuE-Aufwendungen ausgestaltet ist. In fast allen genannten Programmen, in denen eine solche Steuergutschrift zur Anwendung kommt, setzt diese an der Ertragsteuer des Unternehmens an – außer beim Programm WBSO in den Niederlanden, wo die Gutschrift die von den Unternehmen für die Belegschaft monatlich abzuführende Lohnsteuer mindert. Für die genannten Länder gibt es nur eine Förderung, die die steuerliche Bemessungsgrundlage senkt – das sogenannte R&D Tax Relief-Programm in Großbritannien.<sup>382</sup>

Bei den Programmen, die als Steuergutschrift auf die Ertragsteuer ausgestaltet sind, variieren die Fördersätze in einer Spanne von 10 Prozent (Programm ATL in Großbritannien) bis 25 Prozent (R&D Tax Credit in Irland). In den Niederlanden beträgt die Steuergutschrift auf die Lohnsteuer für FuE-Personal 50 Prozent (Programm WBSO).<sup>383</sup> Bei den meisten Programmen wird die Gutschrift bis zu einer Kappungsgrenze gewährt (CII in Frankreich, WBSO und RDA

## Varianten der Ausgestaltung einer steuerlichen FuE-Förderung

Die steuerliche Förderung von FuE wird im Regelfall im Rahmen der Ertragsteuern gewährt – also der Körperschaftsteuer (bei Kapitalgesellschaften) oder der persönlichen Einkommensteuer (bei Personenunternehmen). Die wichtigste Ausnahme betrifft die Förderung im Rahmen der Lohnsteuerzahlungen durch die Unternehmen (Arbeitgeber).<sup>384</sup>

Bei einer steuerlichen FuE-Förderung können grundsätzlich Abzüge von der Bemessungsgrundlage und Steuergutschriften (Abzüge von der Steuerschuld) unterschieden werden.<sup>385</sup>

In den meisten nationalen Steuersystemen können laufende FuE-Aufwendungen – wie andere Betriebsausgaben – unmittelbar von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Sie stellen einen steuerlich relevanten (den unternehmerischen Ertrag mindernden) Aufwand dar. Wird außerdem eine steuerliche FuE-Förderung eingesetzt, die ebenfalls an der steuerlichen Bemessungsgrundlage anknüpft, so erlaubt diese zusätzliche, über das normale Maß hinausgehende Abzüge<sup>386</sup> für FuE-Aufwendungen oder beschleunigte Abschreibungen für Anlageinvestitionen im FuE-Bereich. So können beispielsweise KMU in Großbritannien zusätzlich zum Abzug der laufenden FuE-Aufwendungen nochmals 130 Prozent der FuE-Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abziehen. Die effektive Begünstigung der Unternehmen hängt in

diesen Fällen vom jeweils gültigen Steuertarif, und damit auch von der Rechtsform und anderen Faktoren, ab.

Alternativ (oder in einigen Fällen zusätzlich) zu Abzügen von der Bemessungsgrundlage gewähren manche Länder Steuergutschriften (Tax Credits). Dabei wird den Unternehmen eine Gutschrift auf ihre Steuerschuld eingeräumt, die sich aus der Höhe ihrer FuE-Aufwendungen berechnet. Die Höhe der Steuergutschriften (Förderatz) reicht dabei von 5 Prozent (Japan) bis zu 100 Prozent (Ungarn) der berücksichtigten FuE-Aufwendungen.

Innerhalb der EU sind Begünstigungen bei der Bemessungsgrundlage und Steuergutschriften für FuE-Aufwendungen gleichermaßen verbreitet. Unter Einbezug weiterer Staaten außerhalb der EU<sup>387</sup> zeigt sich, dass Fördermaßnahmen in Form einer Steuergutschrift häufiger verwendet werden.

Weitere wichtige Differenzierungskriterien der Ausgestaltung umfassen die Unterscheidung nach volumenbasierter und inkrementeller Förderung, die Art der steuerlich begünstigten Aufwendungen, die Behandlung nicht genutzter Steuergutschriften (im Falle einer Steuerschuld, die unter dem Betrag der Gutschrift liegt) sowie Einschränkungen der Förderung auf bestimmte Unternehmensgruppen wie beispielsweise KMU.

Bei der volumenbasierten Förderung werden die gesamten FuE-Aufwendungen in die Steuergutschrift einbezogen, während bei einer inkrementellen Förderung nur die über einen Referenzwert hinausgehenden FuE-Aufwendungen begünstigt werden. Der Referenzwert wird durch einen Vergleich mit den FuE-Aufwendungen des Unternehmens in einem Referenzzeitraum (üblicherweise vor dem jeweiligen Bezugsjahr) ermittelt.

Begünstigte Aufwendungsarten können Aufwendungen für FuE-Personal, Aufwendungen für im Rahmen der FuE-Tätigkeit eingesetzte Vermögensgegenstände und andere FuE-Ausgaben (z.B. Verbrauchsmaterialien) umfassen. Üblicherweise basiert die Abgrenzung der begünstigten FuE-Aufwendungen auf dem Frascati-Handbuch der OECD.<sup>388</sup>

Überschreitet im Jahr der steuerlichen Veranlagung die aus FuE-Tätigkeit abgeleitete Steuergutschrift die Steuerschuld des Unternehmens, so wird in einigen Ländern (für bestimmte Unternehmen) eine (anteilige) Auszahlung der Steuergutschrift gewährt. Diese Vorgehensweise ist vor allem für junge Unternehmen relevant, die noch keine Gewinne erwirtschaften. Es existieren aber auch Varianten, in denen ein Vor- bzw. Rücktrag nicht genutzter Steuergutschriften erfolgen kann.

Tab B 7-2

Download  
Daten

## Ausgestaltungsvarianten steuerlicher FuE-Förderung in ausgewählten Ländern

	Zielgruppe	Qualifizierte FuE-Aufwendungen	Abzug von der Bemessungsgrundlage		Steuerpflicht (Abzug von der Steuerschuld)		Auftragsforschung förderbar?
			Beschleunigte Abschreibung auf FuE-Anlagevermögen	Zusätzlicher Abzug	Fördersatz	Umfang	
Jeune Entreprise Innovante (JEI) (Frankreich)	KMU mit weiteren Kriterien: - jünger als 8 Jahre - Anteil der FuE-Aufwendungen an allen Aufwendungen mind. 15 %	Gemäß Frascati Manual	-	-	Sonderregelung <sup>1)</sup>		Beim Auftraggeber
Crédit d'Impôt Innovation (CII) (Frankreich)	KMU	Aufwendungen für Prototypenentwicklung	-	-	20 %	volumenbasiert	Beim Auftraggeber
Above the Line (ATL) (Großbritannien)	Großunternehmen	Gemäß Frascati Manual	-	-	11 %	volumenbasiert	Beim Auftraggeber
R&D Tax Relief (Großbritannien)	KMU (früher auch Großunternehmen) <sup>2)</sup>	Über Frascati Manual hinaus	sofort 100 %	130 % / (30 %) <sup>2)</sup>	-	-	Beim Auftraggeber (KMU), bei Großunternehmen abhängig von Auftragsart <sup>3)</sup>
R&D Tax Credit (Irland)	Alle Unternehmen	Gemäß Frascati Manual <sup>4)</sup>	-	-	25 %	volumenbasiert / inkrementell <sup>5)</sup>	Beim Auftraggeber
Research and Development Promotion Act (WBSO) (Niederlande)	Alle Unternehmen (Sonderregeln für KMU)	FuE-Personalkosten	-	-	35 % / 50 % / 14 % <sup>6)</sup>	volumenbasiert	Beim Auftragnehmer
Research & Development Allowance (RDA) (Niederlande)	Alle Unternehmen, die bereits WBSO-Förderung erhalten	Alle FuE-Kosten außer Personalkosten	-	-	15 % / 12 % <sup>7)</sup>	volumenbasiert	Beim Auftragnehmer
SkatteFUNN (Norwegen)	Alle Unternehmen (Sonderregeln für KMU)	Über Frascati Manual hinaus	-	-	18 % / 20 % <sup>8)</sup>	volumenbasiert	Beim Auftraggeber

- 1) Vollständiger Erlass der Unternehmenssteuern und Sozialversicherungsabgaben im ersten Jahr der Teilnahme am Programm, 50 % Erlass im zweiten Jahr.  
2) Zum April 2016 hat ATL den zusätzlichen Abzug der FuE-Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage (30 % für Großunternehmen) des Programms R&D Tax Relief abgelöst. Hier werden zukünftig nur noch KMU bedacht, für die ein zusätzlicher Abzug von 130 % möglich ist.  
3) Bis April 2016: Bei Großunternehmen als Auftragnehmer oder als Auftraggeber, wenn Aufträge an gemeinnützige oder wissenschaftliche Einrichtungen vergeben werden.  
4) Zusätzlich können auch FuE-Gemeinkosten geltend gemacht werden.  
5) Inkrementell für Unternehmen, die bereits vor 2003 Förderung beantragt haben, für alle nachfolgenden Jahre volumenbasiert.  
6) Fördersatz von 35 % für FuE-Aufwendungen bis 250.000 Euro nach allgemeiner Regelung (50 % für Start-ups), für FuE-Aufwendungen über 250.000 Euro 14 %.  
7) Fördersatz von 15 % (60 % RDA-Satz + 25 % Steuersatz) für FuE-Aufwendungen (ohne Personal) bei bilanziellem Gewinn über 200.000 Euro, darunter Fördersatz von 12 % (60 % RDA-Satz + 20 % Steuersatz).  
8) 18 % nach allgemeiner Regelung, 20 % für KMU.

Quelle: Europäische Kommission (2014a) sowie Jacobs (2016: 150ff.), aktualisiert und ergänzt von Spengel et al. (2017) für das Jahr 2016 auf Basis der Länderberichte auf <http://www.ibfd.org>.

in den Niederlanden sowie SkatteFUNN in Norwegen). Bei den Programmen JEI in Frankreich, ATL in Großbritannien sowie R&D Tax Credit in Irland erfolgt die Förderung ohne Kappungsgrenzen.

Beantragen Unternehmen die Steuergutschrift im Verlustfall, ist in manchen Programmen eine temporäre Verrechnung über einen Vortrag der Gutschrift in Folgejahre vorgesehen. Eine Sofortauszahlung der Gutschrift im Verlustfall erhalten Unternehmen beispielsweise beim norwegischen Programm SkatteFUNN oder – zumindest anteilig – im britischen Programm ATL. Im niederländischen Programm WBSO wirkt die Gutschrift immer wie eine Sofortauszahlung, da diese über die unabhängig von der Ertragslage abzuführende Lohnsteuer gewährt wird.

Zielgruppen der Programme CII und JEI in Frankreich sind speziell KMU bzw. junge Unternehmen. Auch das Programm R&D Tax Relief in Großbritannien richtet sich seit Kurzem nur noch an KMU und gewährt einen zusätzlichen Abzug bei der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Höhe von 130 Prozent der FuE-Aufwendungen. In Norwegen enthält das Programm SkatteFUNN Sonderregelungen für KMU, die einen erhöhten Fördersatz gewähren.<sup>389</sup>

Eine unterschiedliche Behandlung von KMU und großen Unternehmen kann bei der Gestaltung der Förderbedingungen ökonomisch sinnvoll sein, da KMU stärker von Finanzierungsrestriktionen und den Kosten der Antragstellung betroffen sind. Dabei verwenden die betrachteten Länder beinahe ausschließlich die von der EU-Kommission vorgegebene Definition für KMU.<sup>390</sup> Demnach wird ein Unternehmen als KMU betrachtet, wenn sein jährlicher Umsatz weniger als 50 Millionen Euro beträgt oder die Jahresbilanzsumme 43 Millionen Euro nicht überschreitet. Gleichzeitig darf die Mitarbeiterzahl nicht über 249 liegen. Einzig Großbritannien wendet eine davon abweichende Definition an. Dort können seit 2008 Unternehmen bis zu einer Größe von 499 Beschäftigten und einer Bilanzsumme von bis zu 86 Millionen Euro von der speziellen KMU-Förderung profitieren.

### **Qualifizierte FuE-Aufwendungen, Auftragsforschung und Doppelförderung**

In den empfohlenen Programmen werden in der Regel sämtliche – gemäß dem Frascati-Handbuch der OECD den FuE-Aktivitäten zugeordneten – FuE-Aufwendungen außer den Anschaffungskosten für Grund und Boden sowie bestimmte Gemeinkosten<sup>391</sup>

von der steuerlichen Förderung erfasst.<sup>392</sup> Einen Sonderfall stellen die beiden komplementären Programme WBSO und RDA in den Niederlanden dar. Bei WBSO dienen als Bemessungsgrundlage grundsätzlich nur die (anteiligen) Personalkosten von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern, die FuE-Tätigkeiten ausüben. Begründet wird dies vor allem mit der Zielsetzung, inländische FuE-Arbeitsplätze zu schaffen.<sup>393</sup> Das Programm RDA wurde als komplementäres Förderinstrument zum WBSO eingerichtet und erfasst im Rahmen einer Gutschrift auf die Unternehmenssteuer alle FuE-Aufwendungen, die nicht Personalkosten betreffen.

FuE-Aufwendungen für Auftragsforschung sind beim Auftraggeber förderwürdig in den französischen Programmen JEI und CII, im irischen Programm R&D Tax Credit<sup>394</sup>, im norwegischen Programm SkatteFUNN sowie in Großbritannien, wo KMU die von ihnen beauftragte FuE bei der Minderung der Bemessungsgrundlage im Rahmen des Programms R&D Tax Relief geltend machen dürfen. Somit werden von diesen Programmen im Regelfall auch externe Forschungsaufträge an ausländische Unternehmen von der Förderung erfasst.<sup>395</sup> Dagegen sind im niederländischen System (WBSO und RDA) Aufwendungen für Auftragsforschung beim Auftraggeber von einer Förderung ausgeschlossen. Gleichwohl können Unternehmen, die FuE-Aufträge ausführen und selbst keine Eigentumsrechte an den Forschungsergebnissen besitzen, die Förderung beantragen, sofern die entsprechenden Angestellten im Inland beschäftigt sind.

Von einer Doppelförderung spricht man zum einen, wenn für dieselben FuE-Aufwendungen gleichzeitig eine direkte Förderung und eine steuerliche Förderung erfolgt. Zum anderen liegt eine Doppelförderung vor, wenn die geleistete Auftragsforschung beim Auftragnehmer und zudem beim Auftraggeber steuerlich begünstigt wird. Zur Vermeidung solcher Doppelbegünstigungen werden in fast allen betrachteten Programmen die FuE-Aufwendungen, die für eine steuerliche Förderung in Frage kommen, um die den Unternehmen zufließenden direkten Projektfördermittel sowie um die Ausgaben für die im Auftrag Dritter geleistete Forschung gemindert. Nur der Differenzbetrag ist steuerlich förderbar. Ist als steuerliches FuE-Förderinstrument etwa eine Steuergutschrift vorgesehen, ist diese also ausschließlich auf den nach Abzug einer bereits gewährten Fördersumme verbleibenden Teil der qualifizierten FuE-Aufwendungen zu gewähren.<sup>396</sup>

### Administration und Verwaltungsaufwand

Bewilligungen der Förderung erfolgen bei den genannten Programmen teilweise im Voraus (CII<sup>397</sup> in Frankreich, WBSO und RDA in den Niederlanden sowie SkateFUNN<sup>398</sup> in Norwegen) und teilweise im Nachhinein (JEI in Frankreich, R&D Tax Credit in Irland sowie R&D Tax Relief und ATL in Großbritannien). Fast ausnahmslos wird die Förderwürdigkeit der FuE-Tätigkeiten durch das jeweilige Forschungs- oder Wirtschaftsministerium oder durch vom Finanzministerium unabhängige Behörden beurteilt. Der Großteil der administrativen Abwicklung erfolgt über Onlineportale. Für das niederländische Programm WBSO wird der Verwaltungsaufwand pro Euro Gutschrift auf 0,02 Euro für die Behörden und 0,08 Euro für die Unternehmen geschätzt.<sup>399</sup>

### Aktuelle Vorschläge für eine steuerliche FuE-Förderung in Deutschland

Zum Vergleich mit bestehenden Ausgestaltungen in den genannten Programmen fasst Box B 7-3 aktuelle Vorschläge zusammen, die in Deutschland diskutiert worden sind. Zudem hat die Europäische Kommission einen einheitlichen Rahmen der Unternehmensbesteuerung vorgeschlagen, der Gestaltungsoptionen für eine steuerliche FuE-Förderung beinhaltet.

#### B 7-3 Wirkungen auf FuE- und Innovationsaktivitäten

Im Folgenden werden die wichtigsten empirischen Befunde zur Effektivität steuerlicher FuE-Förderung in verschiedenen Ländern dargestellt. Obwohl die wirtschaftswissenschaftliche Literatur zu Instrumenten der steuerlichen FuE-Förderung sehr umfangreich ist, kann nicht bei allen Studien von verlässlichen Ergebnissen ausgegangen werden.<sup>400</sup> Deshalb beschränkt die Expertenkommission die weitere Diskussion auf eine Gruppe methodisch besonders verlässlicher Studien.

#### Überproportionaler Anstieg der FuE-Aufwendungen durch Senkung der FuE-Kosten

Die meisten internationalen Studien zur Wirksamkeit steuerlicher FuE-Anreizinstrumente zielen darauf ab, die Veränderung der FuE-Aufwendungen in Abhängigkeit von der Höhe der steuerlichen FuE-Förderung zu messen (sogenannte Inputadditionalität).<sup>401</sup> Nur wenige Studien untersuchen die Effekte auf den FuE-

oder Innovationsoutput (hierzu zählen beispielsweise die Anmeldung von Patenten, die Einführung von Innovationen oder Umsätze mit Innovationen) und die wenigsten ermitteln gesamtwirtschaftliche Wirkungen unter Berücksichtigung möglicher Spillover-Effekte, Skaleneffekte und indirekter Nachfrageeffekte auf andere Investitionen. Vor diesem Hintergrund werden im Folgenden nur Evaluationsergebnisse zur Inputadditionalität betrachtet.

Tabelle B 7-4 zeigt eine Auswahl von methodisch besonders verlässlichen Studien und deren Ergebnisse bezüglich der Wirkung steuerlicher FuE-Förderung auf die Höhe der privatwirtschaftlichen FuE-Aufwendungen.<sup>402</sup> 15 der 20 Studien enthalten dabei Angaben zur Wirkung der sogenannten FuE-Nutzerkosten<sup>403</sup> auf die Höhe der FuE-Aufwendungen. Dabei wird ermittelt, in welchem prozentualen Ausmaß sich die FuE-Aufwendungen verändern, wenn die Kosten einer FuE-Einheit (FuE-Nutzerkosten) um einen bestimmten Prozentsatz gesenkt werden. Im Durchschnitt der Studienergebnisse führte eine Verringerung der Nutzerkosten um 1 Prozent zu einer Erhöhung der FuE-Aufwendungen um 1,7 Prozent.<sup>404</sup> Eine Senkung der FuE-Nutzerkosten führte somit zu einem überproportionalen Anstieg der FuE-Aufwendungen.

Einige Studien unterscheiden nach kurz- und langfristigen Effekten. Kurzfristige Effekte sind jene, die für das Folgejahr der Einführung oder Änderung einer steuerlichen FuE-Förderung gemessen werden. Langfristige Effekte umfassen Zeiträume zwischen drei und fünf Jahren – wobei sich die gewählten Zeiträume zwischen den Studien unterscheiden. Bei den Studien, die eine solche Unterscheidung vornehmen, liegen die kurzfristigen Effekte im Mittel bei 0,4 Prozent, die langfristigen bei 1,17 Prozent.<sup>405</sup>

Die Förderwirkung, d.h. die Veränderung der FuE-Aufwendungen pro Währungseinheit entgangener Steuereinnahmen, wurde in 9 der 20 betrachteten Evaluierungen ermittelt. Im Mittel lag die Förderwirkung bei 1,33, d.h. je Euro an entgangenen Steuereinnahmen wurden zusätzliche FuE-Aufwendungen von 1,33 Euro mobilisiert.<sup>406</sup>

Wird das Feld über die gezeigten 20 Studien hinaus erweitert, erhöht sich vor allem die Bandbreite der Ergebnisse für beide Indikatoren. Im Mittel ergibt sich aber auch dann jeweils eine überproportionale Steigerung der FuE-Aufwendungen im Vergleich zur Förderung.<sup>407</sup>

### Aktuelle politische Initiativen in Deutschland und der EU

Die Bundesregierung hat die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung in der Vergangenheit mehrfach erwogen. So hieß es vor allem im Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und FDP aus dem Jahr 2009: „Wir streben eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung an, die zusätzliche Forschungsimpulse insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen auslöst.“<sup>408</sup> Umgesetzt wurde die damalige Vereinbarung jedoch nicht. In den Koalitionsvertrag der derzeitigen Regierung wurde die steuerliche FuE-Förderung nicht aufgenommen.

Die Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen hat im März 2016 einen Gesetzentwurf für die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung für KMU (gemäß der Definition der Europäischen Kommission) vorgelegt.<sup>409</sup> Vorgeschlagen wurde eine Steuergutschrift („Forschungsbonus“) mit einem Fördersatz von 15 Prozent, die alle qualifizierten FuE-Aufwendungen einschließen und für Unternehmen mit bis zu 249 Beschäftigten gelten sollte. Die Gutschrift würde mit der zu zahlenden Unternehmenssteuer verrechnet und im Falle einer zu geringen Steuerschuld direkt in voller Höhe ausbezahlt werden. Die Fördersumme

sollte auf 15 Millionen Euro pro Unternehmen und FuE-Vorhaben gedeckelt sein.<sup>410</sup> Eine Zertifizierung sollte die Förderfähigkeit der FuE-Aufwendungen ex ante bestätigen. Der Entwurf wurde im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages im September 2016 abgelehnt.<sup>411</sup>

Die Bundesländer Bayern und Niedersachsen haben im Mai 2016 den Vorschlag einer steuerlichen „Forschungsprämie“ – beschränkt auf FuE-Personalaufwendungen – in den Bundesrat eingebracht.<sup>412</sup> Der Vorschlag zielt auf KMU gemäß der Definition der Europäischen Kommission und sieht eine Steuergutschrift mit einem Fördersatz von 10 Prozent vor. Darüber hinaus wird die Prüfung wirtschaftlicher, fiskalischer und beihilferechtlicher Folgen bei Ausweitung der Förderfähigkeit auf Unternehmen mit bis zu 499 Beschäftigten angeregt. Die Forschungsprämie soll bei der Steuerveranlagung des beantragenden Unternehmens die Steuerschuld mindern. Übersteigt sie die Steuerschuld, ist eine Erstattung vorgesehen. Kappungsgrenzen werden nicht vorgeschlagen. Eine Zertifizierung durch externes Technologiefachpersonal soll die Förderfähigkeit der FuE-Aufwendungen ex ante bestätigen. Der

Bundesrat hat die Bundesregierung im Juni 2016 aufgefordert, einen Gesetzentwurf zur Einführung einer Forschungsprämie vorzulegen, der sich an den genannten Eckpunkten orientiert.<sup>413</sup>

Die Europäische Kommission hat im Oktober 2016 einen einheitlichen Rahmen der Unternehmensbesteuerung für Geschäftsaktivitäten im EU-Binnenmarkt vorgeschlagen.<sup>414</sup> Der Vorschlag beinhaltet auch eine steuerliche FuE-Förderung, bei der alle qualifizierten FuE-Aufwendungen bis zu einem Schwellenwert von 20 Millionen Euro eine Verringerung der Bemessungsgrundlage um zusätzliche 50 Prozent der FuE-Aufwendungen erlauben. Oberhalb des Schwellenwerts soll eine zusätzliche Verringerung der Bemessungsgrundlage um 25 Prozent der über den Schwellenwert hinausgehenden FuE-Aufwendungen erfolgen. Darüber hinaus sieht der Vorschlag eine Sonderregelung für Unternehmen mit weniger als 50 Beschäftigten und weniger als 10 Millionen Euro Jahresumsatz „und/oder“ 10 Millionen Euro Bilanzsumme vor. Bei diesen kleinen Unternehmen soll die Bemessungsgrundlage um zusätzliche 100 Prozent der qualifizierten FuE-Aufwendungen gemindert werden dürfen.

Tab B 7-4

Download  
Daten

### Studienergebnisse zur Wirksamkeit steuerlicher FuE-Förderung: Einfluss der FuE-Nutzerkosten und Steuermindereinnahmen auf FuE-Aufwendungen in unterschiedlichen Ländern

Studie	Prozentuale Veränderung der FuE-Aufwendungen, wenn die FuE-Nutzerkosten um 1 Prozent gesenkt werden	Erhöhung der FuE-Aufwendungen pro Währungseinheit Steuermindereinnahmen (Förderwirkung)	Länder und Untersuchungszeitraum	Ausgestaltung der steuerlichen FuE-Förderung
Rao (2016)	2,0		USA, 1981-1991	inkrementell, Gutschrift 20 % (Basis- und Alternativ-Variante), zusätzlich Gutschrift für Auftragsforschung an Hochschulen
Bernstein und Mamuneas (2006)	0,725		USA, 1954-2000	
Nadiri und Kim (1996)	1,09		USA, 1964-1991	
Tillinger (1991)		0,19	USA, 1980-1985	
GAO (1989)		0,26	USA, 1981-1985	
Agrawal et al. (2016)	1,5		Kanada, 2000-2003	volumenbasiert, zusätzlicher Abzug 100 %
Dagenais et al. (1997)	0,07 kurz- vs. 1,08 langfristig	0,98	Kanada, 1975-1992	volumenbasiert, Gutschrift 5-10 %, unterschiedliche Kappungsgrenzen, Abweichungen auf regionaler Ebene
Guceri (2016)	1,18		UK, 2003-2012	volumenbasiert, zusätzlicher Abzug von 50-75 % für KMU und 25-30 % für Großunternehmen
Dechezleprêtre et al. (2016)	2,6	1,7	UK, 2006-2011	
Mulkay und Mairesse (2013)	0,4		Frankreich, 2000-2007	Umstieg von inkrementell auf volumenbasiert (Gutschrift 30 % bis 100 Mio. Euro und 5 % darüber)
Mulkay und Mairesse (2008)	5,47		Frankreich, 1983-2002	inkrementell, Gutschrift 25-50 %, ab 1991 Obergrenze von 6,1 Mio. Euro
Asmussen und Berriot (1993)		0,26	Frankreich, 1985-1989	
Mairesse und Mulkay (2004)	2,73	2,8	Frankreich, 1980-1997	
Duguet (2012)		2,33	Frankreich, 1993-2003	
Parisi und Sembenelli (2003)	1,5 bis 1,77 (verschiedene Modellvarianten)		Italien, 1992-1997	inkrementell, Gutschrift 25-50 %
Labeaga Azcona et al. (2014)	0,40 bis 0,55 langfristig (verschiedene Modellvarianten)		Spanien, 2001-2008	volumenbasiert, Gutschrift 20-30 %, zusätzlich inkrementell Gutschrift 42-50 %
Lokshin und Mohnen (2012)	0,2 bis 0,5 kurz- vs. 0,4 bis 0,8 langfristig (verschiedene Modellvarianten)	0,42 bis 3,24 (verschiedene Modellvarianten)	Niederlande, 1996-2004	bis zu 35 % der Lohnkosten von FuE-Personal
Cornet und Vroomen (2005)		0,6	Niederlande, 2000-2001	
Bloom et al. (2002)	0,14 kurz- vs. 1,09 langfristig		G7, Australien, Spanien, 1979-1997	(Studie zu mehreren Ländern)
Westmore (2013)	0,16 kurz- vs. 1,0 langfristig		OECD-Länder, 1983-2008	(Studie zu mehreren Ländern)

Quelle: Spengel et al. (2017) sowie schriftliche Auskunft des ZEW.

### Besonders starke positive Effekte für KMU

Von der Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung profitieren insbesondere KMU. Für die Niederlande ermittelt eine Studie aus dem Jahr 2012, dass eine Senkung der FuE-Nutzerkosten um 1 Prozent KMU dazu veranlasste, ihre FuE-Aufwendungen langfristig um 1,1 Prozent zu erhöhen. Großunternehmen steigerten ihre FuE-Aufwendungen dagegen bei dieser Maßnahme nur um 0,25 Prozent.<sup>415</sup> Auch eine aktuelle Untersuchung der Effekte der Anhebung der Kappungsgrenze im kanadischen Gutschriftensystem kommt zu dem Schluss, dass für KMU deutlich höhere Effekte erwartet werden können als für Großunternehmen.<sup>416</sup>

### Mögliche Lohneffekte

Wenn die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung Anreize für Unternehmen setzt, mehr in FuE zu investieren, das Angebot an FuE-Personal am Arbeitsmarkt jedoch in der kurzen Frist knapp ist, kann die höhere Nachfrage nach FuE-Personal zu einem Lohnanstieg führen, der zumindest einen Teil der höheren FuE-Aufwendungen absorbiert. Eine Studie aus den Niederlanden kommt zu dem Ergebnis, dass für jeden Euro, um den die FuE-Personalaufwendungen durch die Förderung gemindert werden, die Löhne und Gehälter der Forschenden um rund 20 Cent steigen.<sup>417</sup> Dieser Effekt ist hinlänglich bekannt, gilt aber nicht nur für das Instrument der steuerlichen FuE-Förderung, sondern generell für größere staatliche Ausgaben im Bereich FuE. Tatsächlich sind die mit diesem Lohnanstieg verbundenen Preissignale notwendig, um mittelfristig auch das Angebot an qualifiziertem FuE-Personal zu steigern.

### Mobilisierung von nicht forschenden Unternehmen

Erfahrungen aus anderen Ländern zeigen, dass die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung zu einem messbaren Anstieg der Anzahl FuE betreibender Unternehmen führt.<sup>418</sup> Prinzipiell kann die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung zwar dazu führen, dass mehr Unternehmen als zuvor die Durchführung von FuE-Aktivitäten zwecks steuerlicher Förderung geltend machen, obwohl gar keine zusätzlichen FuE-Aktivitäten aufgenommen wurden.<sup>419</sup> Allerdings kommt eine Studie für das britische System zu dem Schluss, dass eine solche mögliche „Umetikettierung“ keinen signifikanten Einfluss auf die Aus-

weitung der FuE-Aufwendungen nach Einführung der dortigen steuerlichen FuE-Förderung hatte.<sup>420</sup> Die Expertenkommission geht davon aus, dass eine steuerliche FuE-Förderung echte Mobilisierungseffekte haben kann.

Gleichzeitig ist bekannt, dass zahlreiche FuE betreibende Akteure, die Anspruch auf eine steuerliche Förderung hätten, diese nicht nutzen.<sup>421</sup> Mögliche Gründe hierfür sind insbesondere als zu hoch wahrgenommene administrative Kosten sowie der Wunsch nach Vermeidung möglicher Auseinandersetzungen mit Steuerbehörden, wenn Unsicherheit über die korrekte Abgrenzung der qualifizierten FuE-Aufwendungen besteht. Nach Ansicht der Expertenkommission muss die Ausgestaltung einer steuerlichen FuE-Förderung durch klare Abgrenzungen und Vorgaben solche Unsicherheiten möglichst vermeiden.

Im Zuge der Mobilisierung von privater FuE ist wahrscheinlich, dass die Innovationsausgaben insgesamt zunehmen: Die Expertenkommission hat in ihrem Jahresgutachten 2016 aufgezeigt, dass bei deutschen KMU mit kontinuierlicher FuE die Innovationsausgaben um ein Mehrfaches höher sind als bei KMU, die nur gelegentlich oder gar nicht forschen. Das bedeutet, dass ein Anstieg der Anzahl kontinuierlich FuE betreibender Unternehmen indirekt auch zu einer Erhöhung der Innovationsausgaben führen dürfte.<sup>422</sup> Allerdings lässt sich dieser Effekt nicht verlässlich quantifizieren.

Angesichts der vorliegenden Analysen unterstreicht die Expertenkommission ihre Einschätzung, dass das schon bewährte Instrumentarium der direkten Projektförderung um eine steuerliche FuE-Förderung ergänzt werden sollte.<sup>423</sup>

### Abschätzung fiskalischer Effekte

Bei der Abschätzung der fiskalischen Wirkungen einer steuerlichen FuE-Förderung sind zwei Effekte zu unterscheiden. Zum ersten kommt es zu Steuermindereinnahmen, da der Fiskus den FuE betreibenden Unternehmen steuerliche Vorteile zugesteht. Zum zweiten werden durch die zusätzlich getätigte FuE Wachstumsimpulse ausgelöst, die wiederum Steuer-mehreinnahmen verursachen. Diese positiven Effekte in Form von Wohlfahrts- und Wachstumsgewinnen sind schwer zu identifizieren und auf ihre Ursache zurückzuführen (vgl. Abschnitt B 7-3). Für die mittel- bis langfristigen Steuer-mehreinnahmen existieren daher keine verlässlichen Abschätzungen.<sup>424</sup> Die Ex-

B 7-4

pertenkommission geht jedoch davon aus, dass eine steuerliche FuE-Förderung langfristig zumindest kostenneutral bezüglich des Steueraufkommens wirkt.

Quantitativ gut abschätzbar sind dagegen die unmittelbaren Steuermindereinnahmen. Bei deren Abschätzung gilt zu bedenken, dass der Großteil der FuE-Aufwendungen in Deutschland in großen Unternehmen anfällt. In welchem Umfang die privaten FuE-Aufwendungen in Deutschland mit einer steuerlichen Förderung erreicht werden könnten, verdeutlicht Abbildung B 7-5. Sie zeigt die kumulierten Verteilungen der FuE-Aufwendungen und der Zahl der FuE betreibenden Unternehmen.<sup>425</sup>

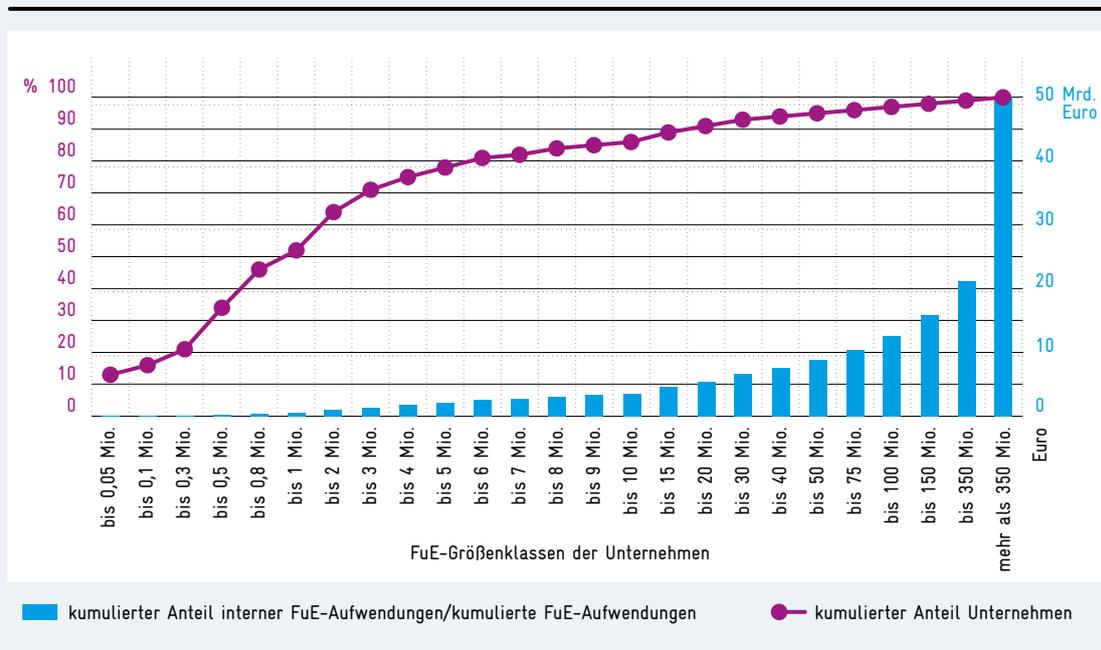
Bei einer beispielhaft gewählten Ausgestaltung der Förderung als volumenbasierte Steuergutschrift mit 10 Prozent Fördersatz und einer Kappungsgrenze der Gutschrift von zwei Millionen Euro pro Unternehmen würden demnach 91 Prozent<sup>426</sup> der deutschen FuE be-

treibenden Unternehmen (all jene mit bis zu 20 Millionen Euro FuE-Aufwendungen) die Förderung von 10 Prozent Fördersatz ausschöpfen können. Damit würden 5,59 Milliarden Euro der gesamten privaten internen FuE-Aufwendungen Deutschlands potenziell von einer steuerlichen Förderung erfasst. Bei den restlichen 9 Prozent der FuE-aktiven Unternehmen, deren förderwürdige FuE-Ausgaben 20 Millionen Euro überschreiten, würden Steuergutschriften von jeweils zwei Millionen Euro anfallen.

Präzisere Abschätzungen der fiskalischen Effekte müssen die Ausgestaltung einer steuerlichen FuE-Förderung berücksichtigen, da diese maßgeblichen Einfluss auf die Höhe der zu erwartenden Steuermindereinnahmen hat. Die finanziellen Konsequenzen alternativer Ausgestaltungen für Deutschland wurden umfassend in einer aktuellen Studie des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) im Auftrag der Expertenkommission quantifiziert.<sup>427</sup>

### Verteilung interner FuE-Aufwendungen in der deutschen Wirtschaft im Jahr 2015

Kumulierter Anteil der FuE-aktiven Unternehmen nach FuE-Größenklassen, kumulierter Anteil der internen FuE-Aufwendungen und kumulierte FuE-Aufwendungen



Lesebeispiel:

- Bei einer volumenbasierten Steuergutschrift mit 10% Fördersatz und einer Kappungsgrenze der Gutschrift von 2 Mio. € pro Unternehmen würden 91% der FuE betreibenden Unternehmen (alle mit bis zu 20 Mio. € FuE-Aufwendungen) die Förderung ausschöpfen können.
- Damit allein würden 5,59 Mrd. € der gesamten privaten internen FuE-Aufwendungen erfasst.
- Bei den restlichen 9% der FuE-aktiven Unternehmen, deren förderwürdige FuE-Ausgaben 20 Mio. € überschreiten, würden Gutschriften von jeweils 2 Mio. € anfallen.

Quelle: Eigene Darstellung gemäß schriftlicher Auskunft der SV Wissenschaftsstatistik.

Abb B 7-5

Download Daten

Tab B 7-6

Download  
Daten

## Steuermindereinnahmen einer steuerlichen FuE-Förderung in Deutschland bei verschiedenen Fördersätzen im Jahr 2013

Angaben in Millionen Euro

Satz der Steuergutschrift (Fördersatz)	Nicht-KMU	KMU	Gesamt
3 %	1.882	158	2.041
5 %	3.137	264	3.402
8 %	5.019	423	5.443
10 %	6.274	529	6.804
12 %	7.529	635	8.164
15 %	9.412	794	10.206

Angenommen ist eine volumenbasierte Förderung mit Erstattung im Verlustfall. KMU definiert gemäß Empfehlung der Europäischen Kommission (2003/361/EC): bis zu 249 Mitarbeiter, Umsatz bis zu 50 Mio. Euro oder Bilanzsumme bis zu 43 Mio. Euro. Für die Unterscheidung zwischen KMU und Nicht-KMU wurden für das Jahr 2013 die Anteile von KMU und Nicht-KMU an den Gesamtaufwendungen im Jahr 2007 zugrunde gelegt.

Quelle: Spengel et al. (2017).

Tabelle B 7-6 zeigt die dabei für das Jahr 2013 geschätzten Steuermindereinnahmen bei Variation der Fördersätze zwischen 3 und 15 Prozent.<sup>428</sup> Unterstellt wird jeweils eine Ausgestaltung ohne Kappungsgrenzen sowie die Erstattung der Steuergutschrift im Verlustfall. In diesem Fall besteht ein einfacher linearer Zusammenhang zwischen Fördersatz und Fördervolumen: Eine Verdoppelung des Fördersatzes verdoppelt das Volumen der Steuergutschrift.

Der Studie zufolge hätte eine Steuergutschrift in Höhe von 10 Prozent auf qualifizierte FuE-Aufwendungen Steuermindereinnahmen in Höhe von 6,8 Milliarden Euro zur Folge gehabt.<sup>429</sup> Der auf KMU (gemäß Definition der EU-Kommission<sup>430</sup>) entfallende Anteil der Steuergutschrift hätte bei etwa 529 Millionen Euro gelegen.<sup>431</sup> Über alle Fördersätze hinweg wäre auf KMU ein Anteil am Gesamtbetrag der Steuergutschrift von 7,8 Prozent entfallen. Dieser relativ geringe auf KMU entfallende Anteil ist Ausdruck der starken Konzentration der FuE-Aufwendungen bei großen Unternehmen.

Die hier dargestellten Schätzungen gehen von einer Teilnahmequote der förderberechtigten Unternehmen von 100 Prozent aus.<sup>432</sup> Es ist allerdings nicht davon auszugehen, dass die Teilnahmequote in der Realität diesen Wert erreicht. Die konkrete Teilnahmequote wird vielmehr von einem ganzen Bündel von Faktoren beeinflusst. Hierzu zählen insbesondere die komplementäre direkte Projektförderung, die verfügbare FuE-Infrastruktur, die jeweiligen Unternehmens- und

Branchenstrukturen sowie Wettbewerbsdruck und Kosten für die Nutzung des steuerlichen Anreizes. Die im Rahmen einer steuerlichen FuE-Förderung zu erwartenden Steuermindereinnahmen werden deshalb tendenziell überschätzt.

Bei Beschränkung der qualifizierten FuE-Aufwendungen auf FuE-Personalaufwendungen und 10 Prozent Fördersatz hätte sich 2013 ein hypothetischer Aufkommensausfall von etwa 3,3 Milliarden Euro ergeben. Dabei wären etwa 274 Millionen Euro auf KMU entfallen (bei Anwendung der KMU-Definition der EU-Kommission).<sup>433</sup> Unterstellt wird, dass eine Verrechnung der Steuergutschrift mit der vom antragsberechtigten Unternehmen abzuführenden Lohnsteuer erfolgt.

Im Hinblick auf Gestaltungsvarianten einer Förderung, die sich auf KMU konzentriert, ermittelt die Studie schließlich abweichend von den KMU-Kriterien der Europäischen Kommission auch differenzierte Schätzungen der Steuermindereinnahmen bei Variation der Beschäftigungsgrößenklassen. Diese Differenzierung erlaubt, Steuermindereinnahmen auch für Gestaltungsvarianten zu schätzen, die auf die Förderung von KMU mit mehr als 249 Beschäftigten abzielen. In Deutschland definiert beispielsweise das Institut für Mittelstandsforschung (IfM) die Gruppe der KMU als alle Unternehmen mit bis zu 499 Beschäftigten und weniger als 50 Millionen Euro Jahresumsatz.<sup>434</sup>

Tab B 7-7

Download  
Daten

### Steuermindereinnahmen bei Beschränkung auf FuE-Personalaufwendungen und verschiedene Beschäftigtengrößenklassen der förderberechtigten Unternehmen sowie bei variierenden Fördersätzen im Jahr 2013

Angaben in Millionen Euro

Fördersatz	Beschäftigtengrößenklassen			
	Bis 249 Beschäftigte	Bis 499 Beschäftigte	Bis 999 Beschäftigte	unbeschränkt
5 %	171	258	360	1.632
10 %	343	516	721	3.265
15 %	514	775	1.082	4.898
20 %	686	1.033	1.443	6.531
25 %	857	1.291	1.804	8.164
30 %	1.029	1.550	2.165	9.797

Bei der Abgrenzung der Unternehmen wird ausschließlich auf die Beschäftigtengrößenklassen abgestellt. Weitere Kriterien wie Jahresbilanzsumme und Jahresumsatz bleiben unberücksichtigt.

Quelle: Spengel et al. (2017).

Tabelle B 7-7 zeigt die geschätzten Steuermindereinnahmen einer auf qualifizierte FuE-Personalaufwendungen begrenzten Steuergutschrift für unterschiedliche Beschäftigtengrößenklassen – bis zu 249, 499 bzw. 999 Beschäftigte – bei variierenden Fördersätzen zwischen 5 und 30 Prozent.<sup>435</sup> Für die Berechnung wird hierbei nur auf die Beschäftigtengrößenklassen abgestellt, von den weiteren Kriterien einer KMU-Abgrenzung – also Jahresbilanzsumme und Jahresumsatz – wird abstrahiert. Dies hat abweichende Schätzwerte der Steuermindereinnahmen zur Folge. So hätte sich bei 10 Prozent Fördersatz und Beschränkung auf die Gruppe der Unternehmen mit höchstens 249 Beschäftigten ein Aufkommensausfall von etwa 343 Millionen Euro ergeben.

Die Ergebnisse zeigen, dass sich die Steuermindereinnahmen bei einer Erhöhung der Beschäftigtengrenze von 249 auf 499 um ca. 50 Prozent erhöhen. Bei einer Erhöhung der Beschäftigtengrenze von 249 auf 999 erhöhen sich die Steuermindereinnahmen um ca. 100 Prozent.<sup>436</sup>

Die Expertenkommission weist erneut darauf hin, dass jedem Euro Steuermindereinnahmen gemäß der in Abschnitt B 7-3 präsentierten Analysen im Mittel zusätzlich mobilisierte private FuE-Aufwendungen von 1,33 Euro als positive Wirkungen gegenüberstehen. Die durch diese zusätzlichen Forschungsausgaben ausgelösten Wachstumseffekte führen mittelfristig zu Steuermehreinnahmen, die die kurzfristigen Steuermindereinnahmen überkompensieren können.

### Handlungsoptionen und -empfehlungen

B 7-5

Im Hinblick auf die breite empirische Evidenz zu den positiven Fördereffekten empfiehlt die Expertenkommission die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung als Ergänzung zu den bestehenden und bewährten direkten Projektfördermaßnahmen.

### Steuerliche FuE-Förderung auf KMU ausrichten

Eine zentrale Frage ist, ob ein steuerliches Anreizinstrument für alle FuE-aktiven Unternehmen oder nur für bestimmte Unternehmensgruppen wie KMU eingeführt werden sollte. Die ökonomische Begründung der FuE-Förderung über einen Ausgleich der durch FuE verursachten positiven Externalitäten gilt für große wie für kleine Unternehmen gleichermaßen. Häufig wird darüber hinaus argumentiert, der internationale Standortwettbewerb verlange, gerade Großunternehmen nicht von einer steuerlichen FuE-Förderung auszuschließen, weil sie deutlich bessere Voraussetzungen haben, ihre FuE-Standorte global zu verlagern, um von national unterschiedlichen Steuergesetzgebungen zu profitieren. Dies ist im Grundsatz richtig. Allerdings gibt es auch gute Gründe, die für eine steuerliche FuE-Förderung insbesondere von KMU sprechen, da diese in besonderem Maße von Finanzierungsrestriktionen betroffen sind.

Nach aktuellen Erhebungen stellt der derzeitige Mangel an internen Finanzierungsquellen für 30 Prozent der deutschen KMU ein Innovationshemmnis dar.<sup>437</sup> Sie sind darum häufig auf teurere externe Finanzierungsquellen angewiesen, etwa auf Kredite oder den Zugang zu Wagniskapital.<sup>438</sup> Werden öffentliche Projektförderungen in Anspruch genommen, fallen die administrativen Kosten der Antragsstellung für KMU verhältnismäßig stärker ins Gewicht als für Großunternehmen.

Vor dem Hintergrund dieser Finanzierungsrestriktionen können deutsche KMU nur wenige FuE-Projekte gleichzeitig realisieren und deshalb auch das Risiko von Fehlinvestitionen schlechter über Diversifikation einschränken.

Die staatliche Finanzierung von FuE in KMU in Deutschland blieb zuletzt hinter wichtigen europäischen Vergleichsländern zurück – auch, weil kein steuerliches Förderinstrument zur Anwendung kam.<sup>439</sup> Die Höhe der staatlichen Finanzierung von FuE in KMU entsprach in Deutschland in den Jahren 2012 und 2013 durchschnittlich nur 0,25 Promille des BIP. Zum Vergleich: Frankreich wendete im selben Zeitraum 1,72 Promille seines BIP auf und finanzierte etwa 85 Prozent der FuE-Förderung von KMU mit steuerlichen Maßnahmen.<sup>440</sup>

Die Expertenkommission gibt vor diesem Hintergrund folgende Empfehlungen ab:

- Die Expertenkommission sieht insbesondere die genannten Finanzierungsrestriktionen von KMU als wichtigen Grund, bei der Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung auf die Gruppe der KMU zu fokussieren, die nachweislich am stärksten von der Maßnahme profitieren würde.<sup>441</sup>
- Es spricht einiges dafür, zunächst die von der EU-Kommission empfohlene Definition für KMU anzuwenden, nicht zuletzt, weil so eine Kollision mit dem EU-Beihilferecht vermieden wird.<sup>442</sup> Allerdings sollte geprüft werden, inwieweit von dieser Definition abgewichen werden kann – wie im Fall Großbritanniens. So könnte die steuerliche FuE-Förderung im nächsten Schritt auch auf Unternehmen mit bis zu 499 oder bis zu 999 Beschäftigten ausgedehnt werden, sofern dies gesamtwirtschaftlich sinnvoll ist.
- Eine spätere stufenweise Ausweitung der Förderung auf noch größere Unternehmen kann dann nach Vorliegen weiterer Erfahrungen geprüft werden.

### **Finanzierungsrestriktionen abbauen, Doppelförderungen ausschließen**

Unabhängig von der gewählten KMU-Größendefinition sollten bei der Gestaltung einer steuerlichen FuE-Förderung folgende Grundsätze beachtet werden:

- Die Förderung sollte im Voraus beantragt und bewilligt werden können, sodass die Unsicherheiten einer ex post Bewilligung ausgeschlossen werden. Nach Möglichkeit sollte die Förderung umgehend liquiditätswirksam sein.
- Wird als Instrument eine Steuergutschrift gewählt, so ist für den Fall, dass diese die jeweilige Steuerschuld überschreitet, eine direkte Auszahlung des die Steuerschuld übersteigenden Betrags zu ermöglichen. Alternativ sollte es möglich sein, einen Vortrag in Folgejahre vorzunehmen. Keinesfalls sollte die Steuergutschrift verfallen.
- Doppelförderungen sind auszuschließen. Insbesondere dürfen Forschungsaufträge nicht gleichzeitig beim Auftraggeber und beim Auftragnehmer gefördert werden.

### **Administration schlank halten**

- Zur Definition von steuerlich relevanten FuE-Aufwendungen kann das Frascati-Handbuch der OECD verwendet werden. Dieses liefert international anerkannte Differenzierungskriterien hinsichtlich Grundlagenforschung, angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung.<sup>443</sup> FuE-Personalaufwendungen sollten auf Einzelkosten beschränkt werden. Eine zusätzliche Berücksichtigung von Gemeinkosten ist administrativ aufwendig sowie wenig transparent und sollte deswegen nicht vorgesehen werden.
- Die Expertenkommission empfiehlt, die Prüfung und Bewilligung qualifizierter FuE-Aufwendungen durch vom Finanzministerium unabhängige Einrichtungen durchführen zu lassen. Dabei sollte es sich um akkreditierte Träger mit Erfahrung bei der Administration von F&I-Förderprojekten handeln. In den Einrichtungen sollten (beispielsweise in Anlehnung an die Vorgehensweise in den Niederlanden) Technologieexpertinnen und -experten beschäftigt sein.
- Die Anerkennung der Förderfähigkeit muss für die Unternehmen rechtlich verbindlich sein. Betriebsprüfungen zur Überprüfung korrekter Angaben beispielsweise hinsichtlich des Umfangs und der Art der durchgeführten FuE sollten davon jedoch unberührt bleiben.

- Die Expertenkommission plädiert für die Einführung standardisierter, online gestützter Antragsverfahren, um den administrativen Aufwand gering zu halten.

### Gestaltungsvarianten einer steuerlichen FuE-Förderung

Die steuerliche FuE-Förderung sollte nach Einschätzung der Expertenkommission in Form einer Steuergutschrift erfolgen. Im Gegensatz zur Anknüpfung an die Bemessungsgrundlage ist die Förderung durch eine Steuergutschrift in ihrer Höhe unabhängig vom Steuersatz des zu fördernden Unternehmens, der in Deutschland je nach Rechtsform zum Teil stark variiert – die Förderung sollte also Kapitalgesellschaften und Personunternehmen gleichermaßen begünstigen. Die Expertenkommission hält zudem eine volumenbasierte Förderung für transparenter und administrativ leichter handhabbar als eine inkrementelle Förderung.

Konkret schlägt die Expertenkommission vor, zwischen den beiden folgenden Varianten der Ausgestaltung zu wählen.

#### Variante 1: Steuergutschrift auf alle FuE-Aufwendungen im Rahmen der Unternehmensbesteuerung

- Diese Ausgestaltungsvariante ist international am weitesten verbreitet und hinsichtlich der zu erwartenden Wirkungen am besten untersucht. Die Steuergutschrift würde in diesem Modell alle qualifizierten FuE-Aufwendungen einschließen, also Personalkosten, Kosten für Instrumente und Ausrüstung, Kosten für Gebäude, die für das Forschungsvorhaben genutzt werden, Kosten für Durchführbarkeitsstudien sowie Kosten für Beratungstätigkeiten und die Zertifizierung (der Förderfähigkeit der FuE-Aufwendungen). Durch die einheitliche Einbeziehung aller verschiedenen Arten von FuE-Aufwendungen käme es nicht zu einer systematischen Bevorzugung einzelner Wirtschaftszweige oder Technologien, die einzelne Arten von FuE-Aufwendungen besonders intensiv einsetzen. Darin ist ein Vorteil dieser Variante zu sehen.
- Aufwendungen für Auftragsforschung würden von der Förderung beim Auftraggeber erfasst.<sup>444</sup> Eine Förderung von Auftragsforschung beim Auftraggeber wäre insbesondere für jene KMU bedeutend, die nur über geringe unternehmensin-

terne FuE-Ressourcen verfügen und daher externe Aufträge an Hochschulen, Forschungseinrichtungen und andere Unternehmen vergeben. Andererseits würden damit auch Forschungsaufträge an ausländische Auftragnehmer eine Förderung erfahren, deren Forschungsergebnisse zu Wissensgenerierung und -externalitäten außerhalb Deutschlands beitragen.

- Die Steuergutschrift wäre mit der zu zahlenden Unternehmensteuer zu verrechnen und im Verlustfall bzw. im Falle einer Steuerschuld, die unterhalb der Steuergutschrift liegt, entweder vorzutragen oder (anteilig) auszubehalten. Hierin liegt ein Nachteil des Modells gerade für KMU: Positive Liquiditätseffekte würden sich erst mit der Anfertigung des Steuerbescheids durch die Finanzbehörden einstellen. Unter Umständen würden Auszahlungen erst mehr als zwei Jahre nach dem Abfluss der zugrunde liegenden Aufwendungen erfolgen.<sup>445</sup>

#### Variante 2: Steuergutschrift auf FuE-Personalaufwendungen und Verrechnung mit der Lohnsteuer

- In Anlehnung an die Ausgestaltung des Programms WBSO in den Niederlanden könnte die Steuergutschrift an die Höhe der FuE-Personalkosten geknüpft und mit der vom Unternehmen abzuführenden Lohnsteuer verrechnet werden.<sup>446</sup> Das Modell hat folgende Vorteile: Die Lohnsteuer unterliegt geringeren Schwankungen als die gesamtunternehmerische Ertragsteuer und ist unabhängig von der Ertragslage des Unternehmens zu entrichten. Somit ist der Fördereffekt für Unternehmen und der fiskalische Effekt für die öffentliche Hand besser planbar. Zusätzlich ist die Lohnsteuer monatlich abzuführen, weshalb die Steuergutschrift zu einer Entlastung zeitgleich mit dem Abfluss der Personalaufwendungen führen würde. Für Unternehmen mit großen Finanzierungsrestriktionen und insbesondere für Start-ups wäre dieser unmittelbare Liquiditätseffekt von besonderer Relevanz.
- Als indirekter Effekt könnten die verringerten Personalkosten neben dem Anreiz für gesteigerte FuE-Aktivitäten zu mehr Nachfrage nach sozialversicherungspflichtigem FuE-Personal und damit zu mehr Beschäftigung in regulären Beschäftigungsverhältnissen führen. Die Begrenzung der Steuergutschrift auf FuE-Personalaufwendungen wäre außerdem im Vergleich zur Förderung aller FuE-Aufwendungen administrativ einfacher zu handhaben. Sowohl die Deklarationskosten für die Steuerpflichtigen als auch die Kontrollkos-

ten für die Steuerbehörden fielen geringer aus. Gleichzeitig wäre bei der Beschränkung der Fördergrundlage auf das FuE-Personal (als Teilmenge aller FuE-Inputfaktoren) das Missbrauchspotenzial reduziert.

- Aufwendungen für Auftragsforschung könnten beim Auftraggeber nicht berücksichtigt werden. Die FuE-Aufträge würden jedoch dessen ungeachtet durch das Instrument beim Auftragnehmer erfasst.
- Ein Nachteil dieser Variante ist, dass Unternehmen und Branchen mit unterschiedlich hohen FuE-Personalintensitäten bei dieser Ausgestaltungsvariante unterschiedlich stark gefördert werden.

Die Aufteilung der Steuermindereinnahmen auf Bund und Länder ist im Grundsatz unabhängig von der gewählten Variante – und damit von der Steuer, an welche die Förderung anknüpft.<sup>447</sup>

Die Expertenkommission hält beide Varianten für sinnvolle Ergänzungen des bestehenden FuE-Förderinstrumentariums. Nach Abwägung der Vor- und Nachteile der beiden Varianten präferiert die Expertenkommission allerdings die zweite Gestaltungsvariante. Dabei fallen vor allem die bessere Planbarkeit und die stärkeren Liquiditätseffekte ins Gewicht. Diese sind gerade für KMU von Bedeutung, so dass Variante 2 aus Sicht der Expertenkommission für diese Gruppe stärkere Fördereffekte erzeugen würde.

Unabhängig von der Wahl der oben genannten grundsätzlichen Ausgestaltungsvarianten sollte bei Einführung eines steuerlichen FuE-Förderinstruments eine begleitende, wissenschaftlich fundierte Evaluation fest eingeplant werden (vgl. Kapitel B 5-3).