



Bericht

an den
Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages

nach § 88 Abs. 2 BHO

zu dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen
Förderung von Forschung und Entwicklung
(Forschungszulagengesetz – FZulG)

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Abs. 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - S 2030 (Bericht - FZulG)

Bonn, den 8. Juli 2019

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	3
1	Berichtsanlass	5
2	Zum Gesetzentwurf allgemein	5
3	Finanzamt als Fördermittelgeber	7
4	Erfüllungsaufwand	8
4.1	Externe geeignete Stelle(n)	8
4.2	Erfüllungsaufwand der Steuerverwaltung	8
5	Ausschluss von Doppelförderungen	10
6	Adressierung der Forschungszulage und Mitnahmeeffekte	11
7	Bereits bestehende steuerliche Förderungen	13
7.1	Ansatzverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	13
7.2	Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen für KMU	14
8	Fazit des Bundesrechnungshofes	14

0 Zusammenfassung

Der Bundesrechnungshof nimmt aufgrund seiner Prüfungserfahrungen und aus grundsätzlichen Erwägungen zu dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung Stellung. Der Entwurf verfolgt mit der Einführung einer Forschungszulage für Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Entwicklung das Ziel, vorrangig in kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) zusätzliche private Investitionen in Forschung und Entwicklung (FuE) auszulösen.

Der Bundesrechnungshof bezweifelt, dass die Zielsetzung mit dem Entwurf effektiv und effizient umgesetzt werden kann.

Er hält es für vorzugswürdig, die bereits bestehenden Finanzhilfen gezielter auszurichten. Dies entspräche den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung vom 25. Januar 2015. Ein Zusammenhang zwischen privater FuE-Intensität und Höhe der steuerlichen FuE-Förderung lässt sich zudem nicht belegen. Eine Auswirkung der steuerlichen Förderung auf Innovation und Wachstum ist unsicher.

Unabhängig hiervon weist der Gesetzentwurf nach Auffassung des Bundesrechnungshofes erhebliche Schwachpunkte auf, die auszuräumen sind:

- Ein zwingender Bezug zum Steuerrecht und zur Finanzverwaltung ist über die Finanzierung der Mittel aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht begründet. Durch das zweistufige Antragsverfahren mit jeweils unterschiedlichen Verwaltungsbereichen und jeweils eigenem Rechtsweg ist ein Aufwuchs von Kosten und Bürokratie für alle Beteiligten zu befürchten.
- Art und Umfang des Erfüllungsaufwands der neu zu schaffenden externen geeigneten Stelle(n) sind im Gesetzentwurf nicht benannt. Mit Blick auf die parlamentarische Beratung des Sach- und Personalhaushalts 2020 ist diese Lücke alsbald belastbar zu schließen.
- Entgegen der Gesetzesbegründung geht der Bundesrechnungshof von einem spürbaren Mehraufwand der Finanzverwaltung durch Einführung einer steuerlichen Forschungszulage aus. So ist zum einen nicht zu erwarten, dass eine durchgängige automationsgestützte Fallbearbeitung auch nur mittelfristig erreicht werden kann. Zum anderen ist die Prüfung zur

Vermeidung einer Doppelförderung komplex und aufwendig. Es besteht die Gefahr, dass alle Fälle durch die Beschäftigten der Finanzämter geprüft werden müssen.

- Der Gesetzentwurf stellt nicht dar, wie verwaltungsseitig ungerechtfertigten Mehrfachbegünstigungen entgegengewirkt werden kann. Hierfür bedarf es eines funktionierenden umfassenden Informationsaustauschs zwischen der Finanzverwaltung und anderen – ggf. auch ausländischen – Fördermittelgebern.
- Nach Ansicht des Bundesrechnungshofes lässt die derzeitige Konzeption der Forschungszulage den Schluss auf erhebliche Mitnahmeeffekte zu.
- Das Verhältnis der Forschungszulage zum steuerlichen Ansatzverbot für selbstgeschaffene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gemäß § 5 Absatz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) ist bislang nicht hinreichend geklärt. Zusätzlich besteht für Sachaufwendungen von KMU bereits heute eine steuerliche Förderung durch den Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung nach § 7g EStG.

Das Bundesministerium der Finanzen hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen. Es hat mitgeteilt, dass es sich zu dem laufenden Gesetzgebungsverfahren nicht äußert.

1 Berichtsanlass

Die Bundesregierung hat dem Deutschen Bundestag am 17. Juni 2019 den Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) zugeleitet (Bundestagsdrucksache 19/10940). Ziel der steuerlichen Förderung soll es sein, vorrangig in kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) zusätzliche private Investitionen in Forschung und Entwicklung (FuE) auszulösen. Dennoch steht die steuerliche Förderung allen Unternehmen offen.

Aufgrund seiner Prüfungserfahrungen und aus grundsätzlichen Erwägungen nimmt der Bundesrechnungshof zu dem Gesetzentwurf Stellung. Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung hat im Zuge der Ressortabstimmung zum Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) Stellung genommen. Er teilt die nachfolgend dargestellten Bedenken des Bundesrechnungshofes.

Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen. Es hat mitgeteilt, dass es sich zu dem laufenden Gesetzgebungsverfahren nicht äußert.

2 Zum Gesetzentwurf allgemein

Bereits heute bestehen zahlreiche Finanzhilfen zur Förderung der Ausgaben für FuE von KMU.¹ Technologie- und branchenoffen unterstützt das „Zentrale Innovationsprogramm Mittelstand“ (ZIM) durch Zuschüsse bundesweit die Innovationskraft und Wettbewerbsfähigkeit von KMU.² Diese Finanzhilfen könnten gezielter ausgerichtet werden, um das Anliegen der Bundesregierung voranzubringen.³

¹ Bspw. wird die Spitzenforschung von KMU in bestimmten Technologiebereichen durch das Programm „KMU innovativ“ des Bundesministeriums für Bildung und Forschung gefördert, vgl. <https://www.bmbf.de/de/kmu-innovativ-561.html>.

² Siehe im Internet unter: <https://www.zim.de/ZIM/Navigation/DE/Infothek/UeberZIM/ueber-zim.html>. ZIM adressiert vor allem kleine Mittelständler (im Jahr 2016 hatten rund 75 % der geförderten Unternehmen weniger als 50 Mitarbeiter) und regt den Mittelstand in seiner Breite zu zusätzlicher FuE an (49 % der Unternehmer haben vor dem ZIM-Projekt nicht kontinuierlich FuE betrieben), Bundestagsdrucksache 18/12442, S. 4.

³ Die Mittel für das wichtigste technologieoffene Innovationsförderprogramm ZIM stagnieren seit dem Jahr 2012. Seitdem steigen auch die Ausgaben der KMU für FuE nicht mehr. Vgl. Belitz, Heike: Skepsis gegenüber steuerlicher Forschungsförderung bleibt angebracht, DIW Wochenbericht Nummer 15/2019, S. 272.

Das entspräche den subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung vom 25. Januar 2015, wonach neue Subventionen nur gewährt werden sollen, wenn sie sich gegenüber sonstigen Maßnahmen als das am besten geeignete und effiziente Instrument darstellen. Soweit sie erforderlich sind, sollen neue Subventionen vorrangig als Finanzhilfen gewährt werden. Hierdurch sollen die Nachteile vermieden werden, die Steuervergünstigungen gegenüber Finanzhilfen aufweisen. So sind Steuervergünstigungen

- nicht Gegenstand des Haushaltsaufstellungsverfahrens,
- sie begünstigen Mitnahmeeffekte,
- haben die Tendenz sich zu verfestigen – ohne weiterhin als Subvention wahrgenommen zu werden – und
- sind schwer reformier- bzw. steuerbar, insbesondere wenn sie als Folge einer Finanzierung aus den Gemeinschaftsteuern wie Gemeinschaftsaufgaben wirken.

Überdies kann der durch sie verursachte Einnahmeverzicht nur geschätzt werden.⁴

Sollen für Sachverhalte, die bereits mit Finanzhilfen gefördert werden, neue Subventionen geschaffen werden, ist hierfür also ein hoher Maßstab anzulegen. Die Begründung des Gesetzentwurfs legt nicht dar, weshalb Investitionen in eigene FuE-Tätigkeit nur über einen zusätzlichen steuerlichen Förderweg erhöht werden können.⁵ Zumal sich auch nach wissenschaftlichen Studien ein Zusammenhang zwischen privater FuE-Intensität und Höhe der steuer-

⁴ Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 – 2018 (26. Subventionsbericht), Bundestagsdrucksache 18/13456, S. 11 f.

⁵ In Ländern mit steuerlicher Forschungsförderung wird dieses Instrument nur von wenigen FuE treibenden KMU genutzt, so z. B. zu 37 % in Österreich; zu 30 % in Spanien und zu 33 % in Finnland. Vgl. Belitz, Heike/Dreher, Carsten/Kovac, Martina/Schwäbe, Carsten/Som, Oliver: Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in KMU – Ein Irrweg für Deutschland, Wirtschaftsdienst 5/2017, S. 5, m. w. N.

lichen FuE-Förderung nicht belegen lässt⁶ bzw. eine Auswirkung einer steuerlichen Förderung auf Innovation und Wachstum unsicher ist.⁷

3 Finanzamt als Fördermittelgeber

Bei dem Gesetzentwurf handelt es sich um ein eigenständiges Subventionsgesetz.⁸ Ähnlich dem Verfahren bei der direkten Forschungsförderung ist Voraussetzung für die Auszahlung der Forschungszulage, dass eine noch zu schaffende externe geeignete Stelle (§§ 6, 14 FZulG-E) die begünstigte Eigenschaft der FuE-Tätigkeiten bescheinigt. Hierfür ist durch diese ein umfangreicher Kriterienkatalog mit Nachweisen zur Forschungsrelevanz, Forschungsqualität und weiteren Merkmalen des Frascati-Handbuchs 2015 der Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) zur Identifikation der Fördertatbestände⁹ zu prüfen. Erst mit der Bescheinigung können die Steuerpflichtigen beim Finanzamt die Forschungszulage beantragen (§§ 5, 9 FZulG-E). Damit ist das Finanzamt im Anschluss lediglich in die Zulagengewährung durch schlichte Prozentrechnung eingebunden (§§ 5, 9 FZulG-E).

Im Ergebnis schafft das Gesetz einen Aufwuchs von Kosten sowie Bürokratie für alle Beteiligten und steht damit in Widerspruch zu § 7 Absatz 1 Satz 1 BHO. Hiernach sind öffentliche Gelder sparsam und wirtschaftlich einzusetzen. Die

⁶ Vgl. Belitz, Heike: Förderung privater Forschung und Entwicklung in OECD-Ländern: immer mehr, aber auch immer ineffizienter, DIW Wochenbericht 8/2016, S. 149 – 157; Stellungnahme von DIE FAMILIENUNTERNEHMER e. V. zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung vom 12. April 2019, im Internet unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Forschungszulagengesetz-FZulG/0-Gesetz.html.

⁷ Gaillard, Elina/Straathof, Bas: Will R&D tax incentives get Europe growing again? Im Internet unter: <https://voxeu.org/article/rd-tax-incentives-new-evidence-trends-and-effectiveness>. So auch der Zentralverband des Deutschen Handwerks, Protokoll 19/32 der Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 18. Februar 2019, S. 142.

⁸ Vgl. Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft vom 2. Mai 2019 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) im Internet unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Forschungszulagengesetz-FZulG/0-Gesetz.html.

⁹ Im Einzelnen: Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Entwicklung.

Aufteilung des Verwaltungshandelns auf zwei Verwaltungsbereiche mit jeweils unterschiedlichen Rechtswegen¹⁰ wird diesen Anforderungen nicht gerecht.

Es erscheint naheliegend, dass die externe geeignete Stelle die Zulage direkt und ohne zusätzliche Einbindung der Finanzverwaltung selbst auszahlt.¹¹

4 Erfüllungsaufwand

4.1 Externe geeignete Stelle(n)

Die Zuordnung von FuE-Vorhaben zu den nach § 2 FZulG-E begünstigten Bereichen der Grundlagenforschung, industriellen Forschung sowie experimentellen Entwicklung ist komplex. Der Kategorisierung sind die Beispiele und Erläuterungen des Frascati-Handbuchs 2015 der OECD zugrunde zu legen. Um die Finanzbehörden hiermit nicht zu überfordern, soll auf Bundesebene mindestens eine externe geeignete Stelle außerhalb der Finanzverwaltung geschaffen werden (§ 14 FZulG-E). Diese soll, für die Finanzverwaltung verbindlich, die Beurteilung der begünstigten Tätigkeiten vornehmen (§ 6 FZulG-E).

Art und Umfang des Erfüllungsaufwands der externen Stelle(n) sind im Entwurf nicht benannt. Auch mit Blick auf die parlamentarische Beratung des Sach- und Personalhaushalts 2020 ist diese Lücke der Gesetzesbegründung alsbald belastbar zu schließen.¹²

4.2 Erfüllungsaufwand der Steuerverwaltung

Die Gesetzesbegründung rechtfertigt die Annahme eines nicht signifikanten Mehraufwands bei der Steuerverwaltung mit dem Hinweis auf eine elektro-

¹⁰ Kritisch hierzu die Stellungnahme des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter vom 3. Mai 2019 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) im Internet unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Forschungszulagengesetz-FZulG/0-Gesetz.html.

¹¹ Vgl. Stellungnahme des Bundes der Steuerzahler vom 3. Mai 2019 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) im Internet unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Forschungszulagengesetz-FZulG/0-Gesetz.html.

¹² Vgl. Absichtsbekundung im Eckwertebeschluss der Bundesregierung zum Regierungsentwurf des Bundeshaushalts 2020 und zum Finanzplan 2019 bis 2023 vom 20. März 2019, Tz. IV, im Internet unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2019/03/2019-03-20-pm-eckwertebeschluss.html>.

nische Bearbeitung. Dies entspricht den Zielen des Konzepts zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ vom 30. November 2014¹³. Hiernach ist eine durchgängig automationsgestützte Fallbearbeitung unter maschineller Berücksichtigung von Risiken und geringer personeller Arbeitsaufgriffe vorgesehen. In unseren Prüfungen haben wir bisher gravierende Schwierigkeiten bei der Umsetzung eines behördenübergreifenden Datenaustauschs¹⁴ sowie erhebliche Verzögerungen auch bei dem bundesweit einheitlichen Einsatz der Risikomanagementsysteme festgestellt.

Die Begründung zu § 5 Absatz 2 FZulG-E fordert eine umfassende Prüfung des Antrags des Steuerpflichtigen. Bereits die Prüfung zur Vermeidung einer Doppelförderung (s. Tz. 5) ist aufwendig. Nicht minder komplex sind daneben die Prüfungen

- der dem Grunde nach in Geld und Geldeswert (z. B. Dienstwagenüberlassung) vom Arbeitgeber gezahlten förderfähigen Aufwendungen und ihre auf die FuE-Vorhaben bezogene Aufteilung bzw. ihr Ausscheiden wegen FuE-fremder Tätigkeiten (§ 3 Absatz 1 FZulG-E),
- einer klar abgefassten, zivilrechtlich wirksamen und ernsthaft gewollten zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft vereinbarten Tätigkeitsvergütung für FuE-Tätigkeit einzelner Gesellschafter (§ 3 Absatz 4 FZulG-E), die überdies tatsächlich durchgeführt werden muss,
- des rechtsformübergreifenden Vorliegens von verbundenen Unternehmen i. S. d. § 15 Aktiengesetz (§ 3 Absatz 6 FZulG-E),
- der Konkurrenzregelungen zwischen Kooperationsvorhaben und verbundenen Unternehmen (§ 3 Absatz 7 FZulG-E) und

¹³ DWS-Schriftenreihe Nummer 30, März 2015, S. 77 ff.

¹⁴ Vgl. Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO zum „Automatischen Austausch steuerrechtlicher Daten auf internationaler Ebene“ vom 28. September 2018, Gz.: VIII 4 - 2017 - 0825.

- ob das bei Antrag der Bescheinigung nach § 6 FZulG-E geplante FuE-Vorhaben auch tatsächlich wie beabsichtigt durchgeführt wurde.¹⁵

Die aufgezeigten umfangreichen Regelungen werden nicht ohne Weiteres in ein maschinelles Bearbeitungssystem (beispielsweise das elektronische Risikomanagementsystem) eingebunden werden können. Infolgedessen besteht die Gefahr, dass alle Fälle durch die Sachbearbeitung zu prüfen sind.

Die Gesetzesbegründung sieht eine Außenprüfung grundsätzlich für alle Fälle vor, bei denen von Amts wegen eine abschließende Prüfung aller Tatbestandsvoraussetzungen, die das Gesetz für die Festsetzung der Forschungszulage vorsieht, anhand der Aktenlage nicht möglich ist.¹⁶ Damit wird in einer nicht unerheblichen Zahl der Fälle – im Referentenentwurf noch mit einem Umfang von 9 000 Fällen angenommen – eine zusätzliche Außenprüfung erforderlich, um die Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen.

Vor diesem Hintergrund erscheint die Einschätzung eines nicht signifikanten Mehraufwands der Steuerverwaltung wenig plausibel.¹⁷

5 Ausschluss von Doppelförderungen

Der Gesetzentwurf sieht in § 7 Absatz 1 FZulG-E eine grundsätzliche Kumulierung der Forschungszulage mit anderen Förderungen vor. Nach § 7 Absatz 2 FZulG-E dürfen nach § 3 FzulG-E förderfähige Aufwendungen aber dann nicht in die Bemessung der Forschungszulage einbezogen werden, soweit sie im Rahmen anderer Förderungen geltend gemacht wurden oder werden.

¹⁵ Nach der Gesetzesbegründung können Beantragung und Bescheinigung nach § 6 FZulG-E bereits vor Durchführung des FuE-Vorhabens erfolgen. Demgemäß müsste dem Finanzamt die Prüfung obliegen, ob das positiv beschiedene geplante FuE-Vorhaben auch tatsächlich wie beantragt durchgeführt wurde. Dieses Vorgehen wäre jedoch widersprüchlich. Wegen der besonderen Anforderungen an eine sachgerechte Beurteilung des FuE-Vorhabens sollte diese Prüfung der externen geeigneten Stelle vorbehalten sein.

¹⁶ Die Expertenkommission Forschung und Entwicklung sieht bei der steuerlichen Außenprüfung auch die Aufgabe, Art und Umfang der durchgeführten FuE zu überprüfen, EFI 2017, S. 122.

¹⁷ So auch die Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft vom 2. Mai 2019 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) im Internet unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Forschungszulagengesetz-FZulG/0-Gesetz.html.

Um den Ausschluss einer Doppelförderung derselben Aufwendungen zu gewährleisten, bedarf es eines funktionierenden Informationsaustauschs zwischen der Finanzverwaltung und den anderen Fördermittelgebern. Anderenfalls müsste man sich allein auf das Erklärungsverhalten des Steuerpflichtigen verlassen.¹⁸

Die Gesetzesbegründung stellt nicht dar, wie verwaltungsseitig ungerechtfertigten Mehrfachbegünstigungen entgegengewirkt werden kann. Dies ist umso fraglicher, als andere Förderungen auch aus ausländischen Steuergutschriften, beispielsweise der *Crédit d'Impôt Recherche*-Steuergutschrift Frankreichs¹⁹, oder aus Mitteln europäischer Förderprogramme (z. B. „Horizont Europa“) bestehen könnten und ggf. erst nach Festsetzung der Forschungszulage vom Steuerpflichtigen geltend gemacht werden.

6 Adressierung der Forschungszulage und Mitnahmeeffekte

Obwohl es beabsichtigt ist, vorrangig die FuE-Tätigkeit von KMU zu fördern, erfasst der Gesetzentwurf alle Steuerpflichtigen unabhängig von ihrer betrieblichen Größenklasse.²⁰ Da große Unternehmen geringeren Finanzierungsrestriktionen unterliegen als KMU, sind erhebliche Mitnahmeeffekte zu be-

¹⁸ Hängt die Festsetzung der Forschungszulage von der Erklärung des Fördermittelempfängers ab, sind erhöhte Anforderungen an die Ehrlichkeit des Steuerpflichtigen zu stellen. Auch in diesen Fällen bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip, vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Juli 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239 ff. Anderenfalls würde man den „Zug Zulage“ einfach durchwinken, so die Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft vom 2. Mai 2019 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) im Internet unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Forschungszulagengesetz-FZulG/0-Gesetz.html.

¹⁹ Siehe Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag: Steuerliche Forschungsförderung in Frankreich, Az.: WD 4 - 3000 - 108/17 vom 8. Dezember 2017, S. 5 ff.

²⁰ Die Expertenkommission Forschung und Innovation empfahl ausdrücklich eine steuerliche Förderung auf die KMU zu fokussieren, EFI 2017, S. 103, 118; EFI 2019, S. 12, 22. Diesem Ansatz folgt auch die High-Tech-Strategie der Bundesregierung 2025, S. 52.

fürchten.²¹ Unter Bezug auf die Evaluationsergebnisse zu dem F&E-Personalkostenzuschuss²² als indirekte Fördermaßnahme mit Rechtsanspruch in den 1980er-Jahren sind diese in einem Umfang von 30 – 40 % des Gesamtvolumens zu erwarten.²³ Die Forschungszulage erreicht KMU mit geringen begünstigten FuE-Aufwendungen nicht, weil sie für diese Unternehmen keine merklichen Impulse für zusätzliche Investitionen setzt.²⁴ Nachteilig wirkt zudem die nachträgliche Prämierung von förderfähigen Aufwendungen, welche den Steuerpflichtigen mit erheblichem zeitlichem Verzug unter Rechtsunsicherheit erreichen. Letztere wird oftmals erst nach erfolgter steuerlicher Außenprüfung beseitigt werden können (vgl. Tz. 4.2).

²¹ Erhebliche Mitnahmeeffekte bei der Einführung einer steuerlichen Förderung mit dem Ziel der Steigerung der Forschungstätigkeit sehen der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem Jahresgutachten 2018/2019, Rz. 605, S. 307, im Internet unter: <https://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/publikationen/jahresgutachten/jahresgutachten-201819.html>, sowie der Deutsche Gewerkschaftsbund und DIE FAMILIENUNTERNEHMER e. V., jeweils in ihrer Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) im Internet unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/Forschungszulagengesetz-FZulG/0-Gesetz.html.

²² Die Personalkostenzulage wurde in den Jahren 1979 – 1988 gewährt. Bezuschusst wurden 40 % der Personalkosten von Betrieben mit weniger als 150 Mio. Deutsche Mark Jahresumsatz und weniger als 1 000 Arbeitnehmern. Zusätzliche Voraussetzung war, dass sich ein Teil der Belegschaft mindestens 400 Stunden im Jahr mit technischen Neuentwicklungen beschäftigte. Wurden mehr als 300 000 Deutsche Mark an Lohnkosten für betriebseigene Forscher ausgegeben, beteiligte sich der Staat an der darüber hinausgehenden Summe mit einer Zulage in Höhe von 25 %.

²³ Vgl. Protokoll 19/32 der Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 18. Februar 2019, S. 32. Siehe auch Merklein, Renate: Die Deutschen werden ärmer, in: Der Spiegel vom 2. August 1982 (Heft 31/1982), S. 111, hier S. 115 f.; hiernach gaben Unternehmer an: „*Da der Aufwand der Formular-Ausfüllerei geringer gewesen sei als der dadurch erzielbare Staatszuschuß, erwürben sie, ... ein "schnell verdientes Geld".*“

²⁴ Siehe Belitz, Heike: Stellungnahme zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung in KMU, Protokoll 19/32 der Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 18. Februar 2019, S. 63, 68 f. So auch das Ergebnis der „Evaluierung der Forschungsprämie gem. § 108c EStG“, Studie im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen (Österreich), März 2017, S. 76, 110. Hiernach ist davon auszugehen, dass die Forschungszulage kaum Anreizwirkung auf KMU mit bislang geringer bzw. keiner FuE-Tätigkeit entfaltet. Die direkte Forschungsförderung wirkt hier sowohl in die Tiefe als auch in die Breite der FuE-Aktivitäten. Sie ist vorzugswürdig, weil sie zu einer Ausweitung der Zahl von FuE treibenden Unternehmen und auch zur Incentivierung von Unternehmen mit bislang geringer bzw. fallweiser FuE führt.

Da die steuerliche Forschungsförderung

- neben die direkte Förderung tritt,
- das Verbot der Doppelförderung der aus steuerlicher Sicht förderfähigen Aufwendungen zu beachten ist und
- die Inanspruchnahme der Forschungszulage zwei Antragsverfahren bei unterschiedlichen Verwaltungen mit jeweils eigenen Rechtswegen vorsieht sowie
- voraussichtlich eine Außenprüfung nach sich zieht,

entsteht für die Steuerpflichtigen ein erhöhter bürokratischer Aufwand. Es ist zu vermuten, dass gerade KMU diesen Aufwand vermeiden werden. Die steuerliche Förderung liefe insoweit ins Leere.

7 Bereits bestehende steuerliche Förderungen

Unabhängig von der Forschungszulage bestehen bereits heute steuerliche Tatbestände, die Aufwendungen in FuE begünstigen. Auch wenn diese nicht exklusiv der steuerlichen Forschungsförderung dienen, wirken sie sich auch und gerade in diesem Bereich steuermindernd aus oder dienen unmittelbar der steuerlichen Begünstigung der KMU. Das Verhältnis der Forschungszulage zum steuerlichen Ansatzverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bedarf einer weiteren Klärung. Zudem ist zu bedenken, dass für Sachaufwendungen in Bereichen der FuE-Tätigkeit von KMU bereits heute eine Förderung durch Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung gemäß § 7g Einkommensteuergesetz (EStG) besteht.

7.1 Ansatzverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist bei der steuerlichen Gewinnermittlung ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden (§ 5 Absatz 2 EStG).

Immaterielle Wirtschaftsgüter im Sinn der Vorschrift sind insbesondere Erfindungen, Fabrikationsverfahren, Knowhow, Patente, Rezepte und selbstgeschaffene Individualsoftware. Durch das Ansatzverbot wirken sich alle Aufwen-

dungen in die Herstellung dieser Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unmittelbar steuermindernd aus. Sie stellen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

Dies gilt unabhängig davon, ob von dem handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht nach § 248 Absatz 2 Handelsgesetzbuch Gebrauch gemacht wurde.

7.2 Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen für KMU

Die Anschaffung und Herstellung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von KMU wird sowohl durch den Investitionsabzugsbetrag als auch die Sonderabschreibung nach § 7g EStG steuerlich begünstigt. Dies gilt auch für entsprechende Sachaufwendungen, die zu Anschaffungen bei FuE-Tätigkeiten führen.

So kann durch den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Absatz 1 und 2 EStG im Ergebnis die Absetzung für Abnutzung begünstigter Wirtschaftsgüter im Umfang von bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten in Veranlagungszeiträume bis zu drei Jahre vor die tatsächliche Anschaffung vorgezogen werden. Die sich so ergebenden Liquiditätseffekte erleichtern die Finanzierung der betreffenden Wirtschaftsgüter.

Nach Anschaffung der begünstigten Wirtschaftsgüter ist darüber hinaus neben der regulären Absetzung für Abnutzung eine Sonderabschreibung von insgesamt 20 % der Anschaffungskosten verteilt auf bis zu fünf Jahre zulässig (§ 7g Absatz 5 und 6 EStG).

8 Fazit des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof bezweifelt, dass die Zielsetzung, zusätzliche private Investitionen in FuE vorrangig in KMU auszulösen, mit dem Entwurf effektiv und effizient umgesetzt werden kann.

Er hält es für vorzugswürdig, stattdessen die bereits bestehenden Finanzhilfen gezielter auszurichten.

Unabhängig hiervon weist der Gesetzentwurf nach seiner Auffassung erhebliche Schwachpunkte auf, die auszuräumen sind, insbesondere einen spürbaren Mehraufwand für die Finanzverwaltung, die Gefahr von Doppelförderungen sowie Mitnahmeeffekte.

Bur

Dr. Dingendorf