

BDI-Vorschlag zum Einstieg in eine steuerliche FuE-Förderung in Deutschland

Der internationale Steuerwettbewerb verschärft sich und die Mehrheit der Staaten setzt gezielt Investitionsanreize über eine steuerliche Forschungsförderung. Die Bundesregierung muss sich dem internationalen Standortwettbewerb um die Voreiterrolle in Digitalisierung (Industrie 4.0) und Innovation stellen.

Um Arbeitsplätze, Steuersubstrat und Wettbewerbsfähigkeit in Deutschland zu sichern, ist ein Signal zur Förderung von Innovationen dringend notwendig. Die Einführung einer Steuergutschrift für FuE-Personalaufwand in Deutschland – unabhängig von der Unternehmensgröße – ist dafür ein erster wichtiger Schritt.

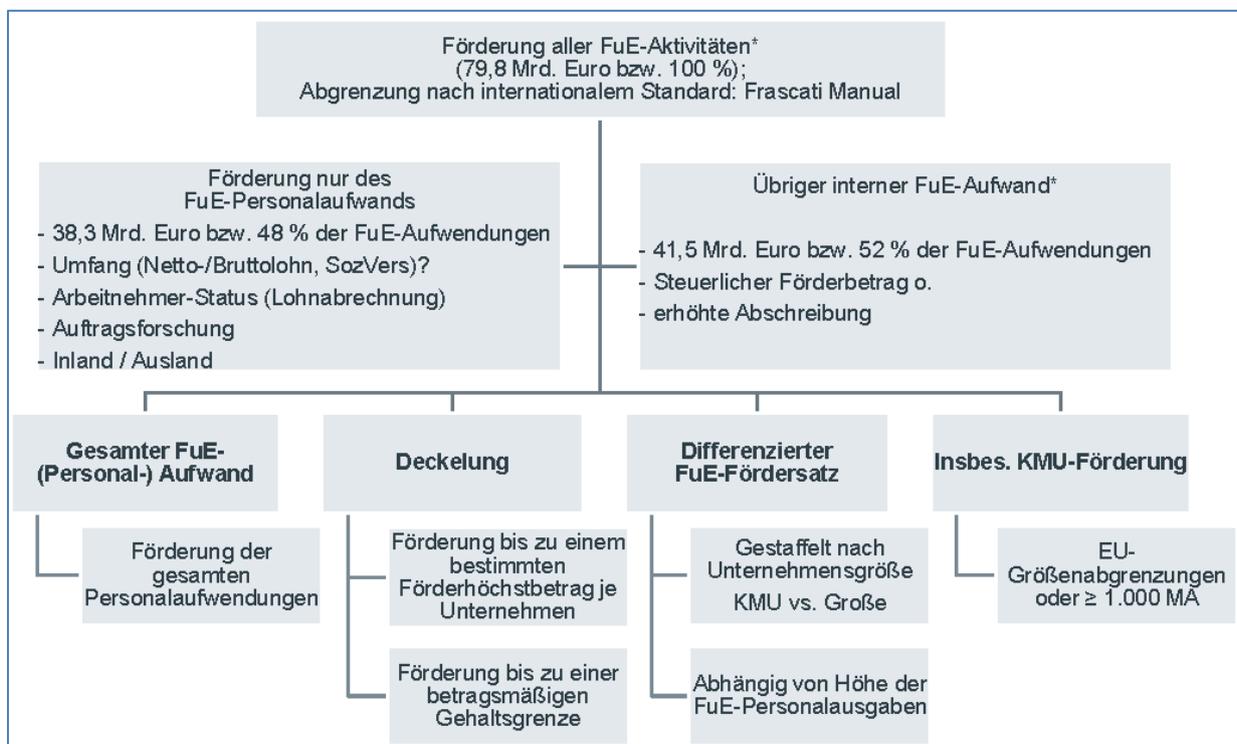
Zusammenfassung:

- Der BDI schlägt eine Steuergutschrift i. H. v. 10 Prozent für FuE-Mitarbeiter unabhängig von der Unternehmensgröße vor, gedeckelt durch eine Gehaltsgrenze.
- Mit einer Gehaltsgrenze von max. 60.000 Euro Jahresgehalt kann eine Begrenzung der fiskalischen Wirkung auf max. 2,5 Milliarden Euro p. a. erreicht werden.
- Förderfähige Kosten sind alle Personalaufwendungen für Mitarbeiter im Bereich „Forschung und Entwicklung“ (FuE-Personalaufwand).
- Die Definition und Abgrenzung des FuE-Personalaufwands erfolgt nach den internationalen Vorgaben der OECD (sog. Frascati Manual), wonach bestimmte Merkmale für FuE-Tätigkeit erfüllt sein müssen.
- Zur konkreten Qualifikation einer Tätigkeit als förderfähige „Forschung und Entwicklung“ bedarf es bei Unternehmen ohne eigene FuE-Abteilung einer konkreten Projektbeschreibung. Bei Industrieunternehmen mit eigener FuE-Abteilung sollte eine Tätigkeitsbeschreibung der FuE-Mitarbeiter ausreichen.
- Die Steuergutschrift wird mit dem Lohnsteueraufwand für die FuE-Mitarbeiter verrechnet.
- Die Steuergutschrift sollte als „nicht steuerbare“ Gutschrift ausgestaltet sein, damit der kostenreduzierende Effekt der Gutschrift nicht durch eine entsprechende Steuerschuld vermindert wird.

I. Übersicht der politischen Entscheidungsmöglichkeiten

Eine Übersicht der politischen Entscheidungsmöglichkeiten zeigt, dass es verschiedene Wege gibt, eine steuerliche Forschungsförderung in Deutschland für alle Unternehmen einzuführen.

Der BDI sieht in der Einführung einer Steuergutschrift begrenzt auf den FuE-Personalaufwand einen geeigneten Weg, eine steuerliche Forschungsförderung für alle Unternehmen einzuführen und gleichzeitig den administrativen Aufwand sowie die fiskalischen Wirkungen begrenzt zu halten.



*Interne und Externe FuE-Aufwendungen: „Interne“ sind Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung, die innerhalb des Unternehmens mit eigenem Forschungspersonal durchgeführt werden, sowohl für eigene Zwecke, als auch im Auftrag anderer. „Externe“ sind Aufwendungen für FuE-Leistungen, die von außerhalb der Unternehmensgruppe/des Konzerns bezogen werden (vgl. Stifterverband, FuE Facts 2017).

II. BDI-Vorschlag: Steuergutschrift für FuE-Mitarbeiter gedeckelt durch eine Gehaltsgrenze

Der BDI spricht sich für die Einführung einer steuerlichen FuE-Förderung **in Form einer Steuergutschrift i. H. v. 10 Prozent der FuE-Personalaufwendungen** der Unternehmen zusätzlich zu bestehenden direkten Förderstrukturen (Projektförderung) aus. In die Bemessungsgrundlage gehen alle Personalaufwendungen des Unternehmens für jene Mitarbeiter ein, die entweder im Bereich Forschung und Entwicklung tätig sind oder mit der Umsetzung bestimmter FuE-Projekte befasst sind. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um bestehende oder neu eingestellte FuE-Mitarbeiter handelt. Die Steuergutschrift soll verrechenbar mit der vom Arbeitgeber der betroffenen FuE-Mitarbeiter abzuführenden Lohnsteuer sein.

1. Förderfähige Kosten: Definition und Abgrenzung des FuE-Personalaufwands nach OECD-Frascati Manual

Nach dem BDI-Vorschlag soll die steuerliche FuE-Förderung in Deutschland (ähnlich wie beispielsweise in den Niederlanden) in Form einer Gutschrift für **zu qualifizierenden FuE-Personalaufwand** auf die vom Arbeitgeber abzuführende Lohnsteuer gewährt werden.

Generell basiert die Abgrenzung der begünstigten FuE-Aufwendungen auf dem sog. Frascati Manual, dem anerkannten Handbuch für FuE der OECD (vgl. OECD 2015). Das Frascati Manual enthält allgemeine Hinweise zur Abgrenzung von FuE und Produktentwicklung, die länderspezifisch ausgelegt werden können. FuE-Aktivitäten müssen demnach folgende **Kriterien** erfüllen (vgl. Frascati Manual 2015, S. 47 ff.):

- neuartig
- schöpferisch
- ungewiss in Bezug auf das Endergebnis
- systematisch
- übertragbar und /oder reproduzierbar.

Danach enthält das Frascati Manual allgemeine Kriterien zur Identifizierung von Forschung und Entwicklung, allerdings werden diese Begriffsdefinitionen im internationalen Vergleich länderspezifisch sehr unterschiedlich ausgelegt¹. Aus Sicht des BDI müssen bei einer steuerlichen FuE-Förderung in Deutschland weiterführende Konzepte wie die Produktentwicklung oder eine Vorserienentwicklung in eine steuerliche Forschungsförderung miteinbezogen werden, um die größtmöglichen Fördereffekte zu erzielen. Die aktuellen Herausforderungen im Bereich Digitalisierung zeigen, dass die Unternehmen hierbei auch stark hinsichtlich der Weiterentwicklung ihrer Produkte gefordert sind.

Zur **konkreten Qualifikation einer Tätigkeit** als förderfähige „Forschung und Entwicklung“ bedarf es bei Unternehmen ohne eigene FuE-Abteilung eines Projektes, welches definiert bzw. beschrieben werden muss. Der Antragsteller (das Unternehmen) muss beschreiben können, wie

¹ Vgl. ZEW/Universität Mannheim, Steuerliche FuE-Förderung, 2017, S. 16.

die von ihm – durch seine im FuE-Bereich beschäftigten Mitarbeiter – durchgeführten Tätigkeiten im Rahmen eines konkreten Projekts die oben aufgeführten Kriterien des Frascati Manual erfüllen. Bei großen forschenden (Industrie-)Unternehmen sollte die Anstellung als FuE-Mitarbeiter mit einer entsprechenden Tätigkeitsbeschreibung zu Qualifikation als förderfähige FuE ausreichen.

Zu den nach dem Frascati Manual **begünstigten Personalaufwendungen** gehören Löhne und Gehälter für die in Forschung und experimenteller Entwicklung beschäftigten Mitarbeiter, einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung und sonstigen Personalaufwendungen, wie zum Beispiel freiwillige Sozialaufwendungen. Begünstigt sind somit **sämtliche Personalaufwendungen** für Arbeitnehmer, die FuE-Tätigkeiten ausführen bzw. FuE-Projekte umsetzen. Bei Beschäftigten, die gemischt tätig sind, sind die der Arbeitsleistung für FuE entsprechenden Anteile heranzuziehen. Auch Vergütungen eines im Rahmen eines Werkvertrags beschäftigten Forschers sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Gemeinkosten wären miteinzubeziehen, soweit sie der Forschung zuzuordnen sind (z. B. Kosten des Lohnbüros soweit sie auf das Forschungspersonal entfallen) sowie anteilige Verwaltungskosten (nicht jedoch Vertriebskosten).

Dabei würden **Aufwendungen für ausländische Arbeitnehmer** (ohne in Deutschland steuerpflichtigen Arbeitslohn) von der Förderung ausgeschlossen. Dies lässt sich mit dem Verrechnungsmechanismus der Gutschrift mit der vom Arbeitgeber abzuführenden Lohnsteuer erklären. Diese Begrenzung wurde beispielsweise bei der Einführung der Förderung in den Niederlanden mit der Schaffung von inländischen Arbeitsplätzen gerechtfertigt.²

Sinnvoll ist es auch, **Auftragsforschung** in die steuerliche FuE-Förderung einzubeziehen. Viele KMU betreiben ausschließlich Auftragsforschung für große Unternehmen, weil sie für eigene Grundlagenforschung zu klein sind. Sie sollten hierfür einen eigenen Anspruch auf eine steuerliche FuE-Förderung haben und selbst antragsberechtigt sein.

2. Prozess zur Beantragung und Qualifikation als förderfähige Forschung und Entwicklung

Zur Beantragung einer steuerlichen FuE-Förderung und Qualifikation als förderfähige Forschung und Entwicklung sollte ein Antrag bei einer unabhängigen Prüfbehörde eingereicht werden, die sowohl die Entscheidung über das Vorliegen der qualifizierenden Voraussetzungen als auch über die Höhe und den Umfang der Förderung trifft. Diese Entscheidung hat entsprechende Bindungswirkung im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung. Damit kann der Verwaltungsaufwand reduziert und eine einheitliche Auslegung und Beurteilung garantiert werden.

Mit Blick auf die bewährte Unternehmenspraxis empfiehlt es sich, die bestehenden Strukturen des „Zentralen Innovationsprogramms Mittelstand“ (ZIM) beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) zur Förderberatung und Umsetzung technischer Innovationsvorhaben zu nutzen (ZIM-Antragsformular). Analog zu dem österreichischen Modell könnte eine

² Vgl. Netherlands Enterprise Agency (2016, S. 7).

jährliche Beschreibung der FuE-Tätigkeiten auf Vorhabensebene, die das Unternehmen im vergangenen Jahr durchgeführt hat, erfolgen. Dabei sollten die wesentlichen Projekte anhand der beschriebenen Qualifikationsmerkmale dargestellt werden.

Eine Alternative könnte die Einbindung eines Bundesamtes oder einer Agentur (zum Beispiel nach dem Vorbild der österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft – FFG) sein. Diese erstellt einen steuerlichen Grundlagenbescheid (der mit Rechtsmitteln versehen ist), der im Rahmen des Besteuerungsverfahrens den Arbeitgeber zum Abzug der abzuführenden Lohnsteuer berechtigt.

3. Verrechnung mit dem Lohnsteueraufwand

Die Höhe der Steuergutschrift errechnet sich aus der Anwendung eines 10-prozentigen Fördersatzes auf die in einem (halb-) jährlichen Veranlagungszeitraum ausgewiesenen und unternehmensseitig zu tragenden Arbeitsaufwendungen für Mitarbeiter, die entweder in einem klar abgrenzbaren Unternehmensbereich für Forschung und Entwicklung tätig sind oder mit der Umsetzung bestimmter FuE-Projekte befasst sind.

Der konkrete Betrag der **mit dem Lohnsteueraufwand verrechenbaren Steuergutschrift** würde im Rahmen der Einkommensteuererklärung für natürliche Personen oder Körperschaftsteuererklärung für Kapitalgesellschaften (gem. §§ 179, 180 AO) gesondert festgestellt werden. Der Feststellungsbescheid berechtigt dann zum Abzug der Steuergutschrift von der abzuführenden Lohnsteuer des Unternehmens. Die Unternehmen profitieren durch die monatliche oder (halb-) jährliche Verrechnung von einem positiven Liquiditätseffekt. Bei Personengesellschaften erfolgt die Verrechnung der Steuergutschrift auf Gesamthandsebene.

Die Steuergutschrift wirkt wie eine Soforterstattung, da diese über die unabhängig von der Ertragslage abzuführende Lohnsteuer gewährt wird. Für den Fall, dass die Gutschrift die abzuführende Lohnsteuer der letzten zehn Jahre oder die Personalaufwendungen des laufenden Jahres übersteigt, sollte ein Rück- und/oder Vortrag gewährt werden.

- **Gesetzliche Regelung im Einkommensteuergesetz**

Gesetzlich geregelt würde die steuerliche FuE-Förderung im Abschnitt V. Steuerermäßigungen des Einkommensteuergesetzes, zum Beispiel in einer neuen Vorschrift § 35c EStG-E: „Steuergutschrift (Steuerermäßigung) bei Aufwendungen für Forschung und Entwicklung“.

- **Präzise Steuerung der fiskalischen Ausgaben über „Gehaltsgrenze“**

Bereits durch die Eingrenzung der Bemessungsgrundlage auf den Personalaufwand der FuE-Mitarbeiter anstatt der gesamten internen FuE-Aufwendungen und mit einem Fördersatz von lediglich 10 Prozent werden die fiskalischen Ausgaben auf rd. 3,7 Milliarden Euro p. a. verringert.³

³ Vgl. Stifterverband, FuE-Facts 2017.

Eine zusätzliche **Minderung der fiskalischen Ausgaben auf rd. 2,5 Milliarden Euro p. a.** würde durch eine Deckelung des förderfähigen Personalaufwands entlang einer „Gehaltsgrenze“ erreicht werden. Die Höhe der Bemessungsgrundlage wird dabei durch eine maximal förderfähige jährliche Gehalts- bzw. Kostengröße je FuE-Mitarbeiter begrenzt.

Beispiel: Beträgt der Personalaufwand eines Mitarbeiters bspw. jährlich 60.000 Euro, kann für diesen Mitarbeiter insgesamt eine Fördersumme i. H. v. 6.000 Euro p. a. (10 Prozent) in Anspruch genommen werden. Die monatlich abzuführende Lohnsteuer pro FuE-Mitarbeiter ließe sich so um 12 x 500 Euro reduzieren. Hochgerechnet mit der Anzahl der FuE-Vollzeitäquivalente in Höhe von insgesamt 416.059⁴ im Jahr 2015 ergäbe sich eine Bemessungsgrundlage i. H. v. 24,9 Milliarden Euro. Nach Anwendung des zehnpromzentigen Fördersatzes ergäben sich fiskalische Ausgaben von rd. 2,5 Milliarden Euro p. a. In Abhängigkeit der Tätigkeitsbeschreibung oder des konkreten Mitarbeitereinsatzes kann die Zahl der förderfähigen FuE-Mitarbeiter variieren.

Übersicht: Aufkommenswirkung abhängig von Gehaltsgrenze

Gehaltsgrenze in Euro	25.000	30.000	35.000	45.000	50.000	60.000
Anzahl der FuE-Vollzeitäquivalente in der Wirtschaft 2015*	416.059					
Fiskalische Wirkung einer 10-prozentigen Steuergutschrift (in Mio. Euro)	1.040	1.248	1.456	1.872	2.080	2.496
Incentive pro FuE-Mitarbeiter und Jahr in Deutschland in Euro	2.500	3.000	3.500	4.500	5.000	6.000

*Quelle: Stifterverband/SV Wissenschaftsstatistik, FuE-Facts 2017, S. 3.

4. Ausgestaltung als nicht steuerbare Gutschrift in Analogie zur Investitionszulage

Die Steuergutschrift sollte frei von Belastung durch Ertragsteuern sein, da sich sonst die Anreizwirkung vermindert und die Förderung unter das Niveau im internationalen Vergleich sinken kann. In diesem Sinne sollte die Steuergutschrift als nicht steuerbare Gutschrift ausgestaltet sein bzw. von den steuerbaren Einkünften ausgenommen werden.

Begründung:

Ohne steuergesetzliche Regelung zur gesonderten Behandlung der Gutschrift für FuE würde diese, wie jede andere betrieblich verursachte Vermögensmehrung, zu höherem zu versteuernden Einkommen führen. Im Ergebnis würde damit der kostenreduzierende Effekt der Gutschrift durch die höhere Steuerschuld gleich entsprechend vermindert werden. Der „Netto-Effekt“ der Förderung wäre bei einer Kapitalgesellschaft dann beispielsweise um etwa 30 Prozent geringer als ohne die Besteuerung. Bei einer mittelständischen Personengesellschaft wäre der Effekt sogar nahezu um 50 Prozent geringer.

⁴ Stifterverband/SV Wissenschaftsstatistik, FuE-Facts 2017, S. 3.

Die Gutschrift sollte daher von den steuerbaren Einkünften als nicht steuerbare Gutschrift ausgenommen werden, um den effektiven Wert der Steuergutschrift für die Unternehmen auf dem Niveau der Förderung in anderen Ländern zu halten. Die Förderung wäre dann zudem (weitgehend) unabhängig von der Rechts- und Besteuerungsform der Unternehmen und allein vom Umfang der FuE-Personalaufwendungen abhängig. Das würde auch die internationale Vergleichbarkeit erleichtern und die Planbarkeit für die FuE-Politik der Unternehmen erhöhen. Eine nicht steuerbare Gutschrift wäre darüber hinaus ohne Umwege mit der vorgegebenen maximalen Förderhöhe nach EU-Vorgaben vergleichbar⁵.

Umsetzungsbeispiel:

Als Umsetzungsbeispiel für eine solche Ausnahme von steuerbaren Einkünften kann auf die mittlerweile ausgelaufenen Regelungen zur Investitionszulage in § 13 Satz 1 InvZulG (2010) verwiesen werden: *„Die Investitionszulage gehört nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes.“*

Die mit der Gutschrift selbst unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen (zum Beispiel für Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder innerbetriebliche Kosten für mitwirkende Ingenieure) blieben trotzdem als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, denn § 3c Abs. 1 EStG wäre nicht einschlägig.

5. Ungeminderte Berücksichtigung von Anschaffungs- und Herstellungskosten

Sollte künftig eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage auf alle internen FuE-Aufwendungen erfolgen (keine Beschränkung auf FuE-Personalaufwand), sollte auch erzielt werden, dass die Steuergutschrift die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht vermindert. Ansonsten würde der administrative Aufwand bei den Unternehmen erhöht. Die Gutschrift müsste anteilig auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten der zusammenhängenden Wirtschaftsgüter verteilt werden. Auch in diesem Fall hat die Investitionszulage Vorbildcharakter:

§ 13 Satz 2 InvZulG regelt: *„Sie [Die Investitionszulage] mindert nicht die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.“*

Diese ungeminderte Berücksichtigung der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist auch für die FuE-Gutschrift sinnvoll, denn dadurch vereinfacht sich die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Sinne einer einfacheren Administration für die Unternehmen. Die Unternehmen ersparen sich den Aufwand, die Gutschrift anteilig auf die damit zusammenhängenden Wirtschaftsgüter zu verteilen.

BDI, Juni 2018

⁵ Vgl. Communication from the Commission, (C(2014) 3282), Tz. 4.5.1.1.).