

3 Die Bedeutung der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung im internationalen Standortwettbewerb

3.1 Die ordnungspolitische Begründung der staatlichen Förderung von Forschung und Entwicklung

Die Förderung von Forschung und Entwicklung ist ordnungspolitisch aufgrund von Marktversagen zu rechtfertigen, welches im Bereich der Forschung und Entwicklung insbesondere aus Informationsasymmetrien, Unteilbarkeiten und Spillover-Effekten resultiert, wobei gerade letztere staatliche Eingriffe begründen. Bei Spillover-Effekten handelt es sich um einzelwirtschaftliche Aktivitäten, bei denen nicht über den Marktprozess vermittelte Einflüsse auf Dritte übergehen. Positive Spillover-Effekte führen gerade im Wirtschaftssektor in der anwendungsorientierten Forschung dazu, dass nicht nur das forschende Unternehmen selbst, sondern auch andere Unternehmen von der Forschungstätigkeit profitieren, ohne dafür zahlen zu müssen. Dieses lässt sich besonders bei sogenannten Wissensspillovern beobachten, bei denen Forschungsergebnisse von konkurrierenden Unternehmen imitiert werden oder Wissen durch das Abwerben von Personal nutzbar gemacht wird. So werden schließlich Erträge aus den Forschungsergebnissen nicht nur in dem forschenden Unternehmen selbst, sondern auch in anderen Unternehmen erzielt. Damit liegt dann die gesamtwirtschaftliche Ertragsrate der Forschungs- und Entwicklungsausgaben als Summe der direkt vom Forschungsunternehmen und indirekt von anderen Unternehmen erzielten Erträge über der entsprechenden privaten Rendite.⁹⁵

95 Vgl. Spengel, 2013, S. 581

In der Konsequenz ist folglich die aus dem privaten Gewinnmaximierungskalkül resultierende Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Vergleich zum gesamtwirtschaftlichen Optimum zu gering. Zur Förderung der gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrtsgewinne empfiehlt die ökonomische Theorie daher eine Subventionierung der Tätigkeiten, welche positive Spillover-Effekte auslösen.⁹⁶ Durch diese Subventionierung können gezielte Anreize geschaffen werden, um Investitionen in Forschung und Entwicklung, Hochtechnologiebranchen oder zur Unterstützung des ökologischen Wandels zu fördern. Ebenso können bestimmte Verhaltensweisen gefördert oder steuerliche Anreize geschaffen werden. So nutzten z. B. viele Regierungen Steueranreize, um Unternehmen im Rahmen der COVID-19-Pandemie zu unterstützen.⁹⁷ In Entwicklungs- und Schwellenländern sind steuerliche Anreize oft ein wesentlicher Faktor im Rahmen der industriellen und wirtschaftlichen Entwicklungsstrategie und werden weiterhin genutzt, um ausländische Direktinvestitionen anzuziehen, da so Kapital, Technologie und Know-How in das Land gebracht werden kann. Gleichzeitig können schlecht konzipierte steuerliche Anreize aber genauso die angestrebten Ziele verfehlen und zu Mitnahmeeffekten für Investoren sowie zum Verlust dringend benötigter öffentlicher Einnahmen führen. So ist die Findung des richtigen Gleichgewichts zwischen der Schaffung eines attraktiven Investitionsklimas und dem Schutz der öffentlichen Finanzen eine zentrale Herausforderung für die Steueranreizpolitik.⁹⁸

3.2 Die Arten der Förderung von Forschung und Entwicklung

Grundsätzlich gibt es für den Bereich der Förderung von Forschung und Entwicklung zwei Arten, die direkte und die indirekte Förderung.

96 Vgl. Spengel, 2013, S. 582

97 Vgl. OECD, 2023b, S. 45

98 Vgl. OECD, 2022h, S. 11

3.2 Die Arten der Förderung von Forschung und Entwicklung

Direkte Förderung		Indirekte Förderung	
Förderung innerhalb zuvor definierter Technologiefelder bzw. Innovationsthemen für ausgewählte Institutionen oder Projekte		Förderung innerhalb zuvor definierter Technologiefelder bzw. Innovationsthemen für ausgewählte Institutionen oder Projekte	
Institutionelle Förderung	Projektorientierte Förderung	Input-orientierte Förderung	Output-orientierte Förderung

Abbildung 5: Arten der Forschungs- und Entwicklungsförderung

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 4

3.2.1 Die direkte Förderung

Mittels der direkten Förderung lassen sich zielgerichtet wirtschaftliche und gesellschaftliche Bereiche fördern, in denen die privatwirtschaftlichen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten geringer sind, als es volkswirtschaftlich wünschenswert wäre. Die geringen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten können z. B. auf hohe technische und / oder technologische Risiken in Kombination mit hohen mehrjährigen Finanzierungsaufwendungen bei gleichzeitigen unsicheren Verwertungsmöglichkeiten zurückzuführen sein.⁹⁹ Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ergibt die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit also keinen Sinn.¹⁰⁰

Die direkte Förderung kann auf zwei Wegen erfolgen. Projektorientiert z. B. in Form von Zuschüssen, die oft nicht rückzahlbar sind oder aber auch durch Darlehen, staatliche Bürgschaften und eigenkapitalverstärkende Finanzmittel.¹⁰¹ Zum anderen gibt es die Möglichkeit der institutionellen Förderung mittels derer im Speziellen die Grundfinanzierung von staatlichen Forschungseinrichtungen und Instituten erfolgt, um so langfristig die Forschungs- und Entwicklungskompetenzen im Land zu sichern.¹⁰² Der Nachteil der direkten Förderung liegt darin, dass sie hoch selektiv wirkt. So werden nur bestimmte als för-

⁹⁹ Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 4 f., Rn. 16 ff.

¹⁰⁰ Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 5, Rn. 19 ff.

¹⁰¹ Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 5 f., Rn. 19 ff.

¹⁰² Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 4, Rn. 18

derungswürdig angesehene Projekte gefördert. Zudem werden primär staatliche Institutionen einbezogen und es besteht ein hoher administrative Aufwand für die Beantragung der Fördermittel, gekoppelt mit einem ungewissen Ausgang über die Zusage der Mittel, sodass gerade kleine und mittlere Unternehmen benachteiligt sind.¹⁰³

3.2.2 Die indirekte Förderung

Die indirekte Förderung ist im Gegensatz zur direkten Förderung breit und technologieoffen angelegt und existiert oft ergänzend zur direkten Förderung.¹⁰⁴ Zudem ist die indirekte Förderung grundsätzlich rechtsformunabhängig und schließt demnach Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften ein. Weiterhin gibt es in einigen Ländern unterschiedliche Fördersätze für kleine und mittlere Unternehmen sowie Großunternehmen und es existiert häufig eine betragsmäßige Begrenzung der geförderten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, sodass faktisch vor allem Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten in kleinen und mittleren Unternehmen gefördert werden.¹⁰⁵

Im internationalen Vergleich finden sich insbesondere im Bereich der indirekten Förderung eine Reihe von steuerlichen Fördermaßnahmen. Als input-orientierte Förderung, die an die Steuerbemessungsgrundlage anknüpft, können beispielsweise erhöhte und beschleunigte Abschreibungen oder eine gesteigerte Aufwandsberücksichtigung dienen. Ebenso sind steuerliche Anreize in Form von Steuergutschriften möglich, die je nach Höhe der laufenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen variieren. Die Bestimmung der förderfähigen Aufwendungen basiert regelmäßig auf dem Frascati-Handbuch der OECD¹⁰⁶. Eingeschlossen sind demnach vor allem Aufwendungen für das an der Forschungs- und Entwicklung beteiligte Personal, Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter, die in der Forschung und Entwicklung eingesetzt werden, sowie Auf-

103 Vgl. Spengel, 2013, S. 583

104 Vgl. Spengel, 2013, S. 583

105 Vgl. Spengel, 2013, S. 585

106 Vgl. OECD, 2018

wendungen im Zusammenhang mit Auftragsforschung. Daneben existieren unterschiedliche Regelungen für den Verlustfall, wie z. B. die sofortige Erstattung bis hin zu einem unbegrenzten Vortrag nicht genutzter Steuergutschriften. Neben der indirekten input-orientierten Förderung existiert zudem die indirekte output-orientierte Förderung, bei der die innerhalb der Verwertungsphase erzielten Erträge z. B. im Rahmen von IP-Box-Regimes einer Präferenzbesteuerung unterworfen werden.¹⁰⁷

3.3 Die Anreizfunktion der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung bei der Standortwahl

Für viele Unternehmen ist der Bereich der Forschungs- und Entwicklung ein wichtiger Teil ihrer Unternehmenstätigkeit, um Produktivität und Wettbewerbsfähigkeit zu steigern. Daher muss der Forschungs- und Entwicklungsbereich möglichst langfristig ausgestaltet sein, um in einem schnelllebigem Umfeld langfristig bestehen zu können. In diesem Zusammenhang kann die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung mit ihrer Planbarkeit ein wertvoller Faktor sein.¹⁰⁸ Schließlich unterliegt diese Art der Förderung weniger Planungsunsicherheiten als z. B. die direkte Projektförderung, bei welcher sich je nach politischen Förderprioritäten und der jeweiligen Haushaltssituation Fördervolumina kurzfristig ändern können.¹⁰⁹

Die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung zieht insbesondere Unternehmen an, die keinen oder nur erschwert Zugang zu staatlichen direkten Förderinstrumenten haben. Dies betrifft insbesondere junge Unternehmen, die aufgrund der eigenen Kapitalausstattung oft nicht in der Lage sind Forschungs- und Entwicklungsprojekte zu verfolgen und zudem auch selten Zugang zu direkten Fördermaßnahmen haben.¹¹⁰ Der wesentliche Vorteil der indirekten Förderung liegt auf dem

107 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 8, Rn. 31; Bardens, 2017, S. 9; Spengel, 2013, S. 583 ff.

108 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 9, Rn. 34

109 Vgl. Spengel, 2013, S. 583

110 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 10, Rn. 37

Rechtsanspruch bei Vorliegen der Voraussetzungen. Der Antragsteller muss also nicht die Ermessensentscheidung der Bewilligungsbehörde hinsichtlich der Förderfähigkeit seiner Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten abwarten.¹¹¹

Die Vorteilhaftigkeit der indirekten Forschungs- und Entwicklungsförderung haben viele Regierungen auf der ganzen Welt erkannt. Sie setzen dabei auf verschiedene finanzielle Instrumente zur Förderung von Forschung und Entwicklung und so auch zunehmend auch auf steuerliche Anreize. Diese Förderung erfolgt z. B. durch den erhöhten Abzug von Betriebsausgaben, Steuergutschriften oder auch sogenannten Patent Boxen.¹¹² So boten im Jahr 2022 33 der 38 OECD-Länder und 22 der 27 EU-Mitgliedstaaten Steuererleichterungen für Forschungs- und Entwicklungsausgaben auf zentraler oder subnationaler Regierungsebene an. Im Vergleich zum Jahr 2000 waren es lediglich 19 der 38 OECD-Länder und elf der 27 EU-Länder. Dies bedeutet einen Anstieg um etwa 75 % in Bezug auf die OECD-Länder und um 100 % in Bezug auf die EU-Länder.¹¹³

Dieser Trend könnte zum einen mit Veränderungen bei den Präferenzen der Regierungen für den Einsatz steuerlicher Förderung im Vergleich zu anderen Formen der Subventionen zusammenhängen, zum anderen gibt es auch Hinweise darauf, dass Regierungen strategisch auf Änderungen der Steuerpolitik in anderen Ländern reagieren.¹¹⁴ Gleichzeitig führt der zunehmende Einsatz von Steueranreizen, insbesondere von einkommensabhängigen Steueranreizen, und dem damit zusammenhängenden weltweiten Rückgang der nominellen und effektiven Steuersätze zu dem sogenannten „race to the bottom“. Dieses wird zusätzlich durch die zunehmende Kapitalmobilität und der damit verbundenen Konkurrenz zwischen den Ländern um das verfügbare Kapital gefördert.¹¹⁵

111 Vgl. Mohaupt & Uhlmann, 2022, S. 11, Rn. 39

112 Vgl. OECD, 2023b, S. 7; Bardens, 2017, S. 1

113 Vgl. OECD, 2023b, S. 9

114 Vgl. Devereux, Lockwood, & Redoano, 2008, S. 1213; Klemm & van Parys, 2011, S. 407

115 Vgl. Devereux, Griffith, Klemm, Thum, & Ottaviani, 2008