Allgemeine Finanzverwaltung
(Einzelplan 60)

25 Forschungszulage: Steuerfreiheit umfassend regeln

Zusammenfassung

Die Steuerfreiheit der Forschungszulage ist nur lückenhaft gesetzlich geregelt. Der Bundesrechnungshof hält eine umfassende Regelung für geboten. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) sieht keinen Handlungsbedarf.

Die im Jahr 2019 eingeführte steuerliche Forschungszulage soll Investitionen in Forschung und Entwicklung auslösen, langfristig Innovationen stärken, Wachstum und Beschäftigung sichern sowie die Liquidität der begünstigten Betriebe und Unternehmen steigern. Die Steuerfreiheit der Forschungszulage ist teilweise nicht gesetzlich, sondern allein in einer Verwaltungsanweisung verankert. Somit ist sie nicht umfassend wirksam.

Das BMF hält die Steuerfreiheit der Forschungszulage gleichwohl für vollumfänglich gewährleistet.

Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass eine Rechtsunsicherheit in der Frage der Steuerfreiheit zulasten der forschenden und entwickelnden Unternehmen geht. Das BMF sollte deshalb eine die vollumfängliche Steuerfreistellung garantierende Gesetzesänderung erarbeiten.

25.1 Prüfungsfeststellungen

Indirekte Forschungsförderung

Mit der steuerlichen Forschungszulage (kurz: Forschungszulage) fördert der Staat betriebliche Forschungs- und Entwicklungsleistungen aller Art.

Die Forschungszulage soll

- zusätzliche Investitionen in Forschung und Entwicklung in Deutschland auslösen,
- innovative Unternehmen stärken sowie
- Wachstum und Beschäftigung sichern.

Aus wirtschaftlicher Sicht leistet der Staat nachträgliche Zuschüsse zu bestimmten betrieblichen Aufwendungen für Forschungs- und Entwicklungsprojekte. Damit ist die Forschungszulage als Betriebseinnahme grundsätzlich steuerpflichtig. Forschende und entwickelnde Unternehmen haben einen Anspruch auf die Forschungszulage unabhängig von ihrer Größe, Rechtsform, wirtschaftlichen Betätigung oder Gewinnsituation.

Die Finanzämter setzen die Forschungszulage fest und rechnen sie auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer an. Ist die Forschungszulage höher als die Steuerschuld, zahlen die Finanzämter die Forschungszulage insoweit aus (Anrechnungsüberhang). Die Förderung der Unternehmen tritt dadurch nachlaufend erst in einem der Folgejahre ein. Ihrem Wesen nach ist die Forschungszulage gleichwohl keine Steuer, sondern eine Subvention, die lediglich in das steuerliche Erhebungsverfahren einbezogen wird.

Steuerfreiheit der Forschungszulage unvollständig geregelt

Ein wesentlicher Baustein der Förderung von Forschung und Entwicklung ist die Steuerfreiheit der Forschungszulage. Diese soll gewährleisten, dass die Forschungszulage unabhängig von dem individuellen Steuersatz und der konkret festgesetzten Steuer gleichmäßig wirkt und die Liquidität der forschenden und entwickelnden Unternehmen steigert.

Die erste Fassung des Forschungszulagengesetzes im Jahr 2019 enthielt keine Regelung zur Steuerfreiheit der Forschungszulage. Allein die indirekte Leistung der Forschungszulage durch Anrechnung auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer sollte die Steuerfreiheit begründen. Der Bundesrechnungshof berichtete dem BMF und dem Deutschen Bundestag im Jahr 2020 von seinen Zweifeln daran, dass die Steuerfreiheit der Subvention auf diese Weise rechtssicher ausgestaltet werden kann.

Das Jahressteuergesetz 2020 regelte dann die steuerfreie Auszahlung eines Anrechnungsüberhangs als fiktive Steuererstattung im Forschungszulagengesetz. Soweit die Forschungszulage aber nicht ausgezahlt, sondern auf die Steuerschuld angerechnet wird, ist diese Minderung als Betriebseinnahme nach wie vor zu versteuern. In diesen Fällen wird die liquiditätssteigernde Wirkung der Forschungszulage gemindert.

In einer Verwaltungsanweisung legt das BMF aus, wie die Steuerfreiheit der Forschungszulage anzuwenden ist. Dabei unterscheidet es nicht zwischen der Anrechnung der Forschungszulage auf die Steuerschuld und der Auszahlung eines Anrechnungsüberhangs. Es sieht also die gesamte Leistung der Forschungszulage als steuerfrei an.

25.2 Würdigung

Die Steuerfreistellung der Forschungszulage ist nur wirksam, soweit sie gesetzlich verankert ist. Hiernach ist bloß die Auszahlung der Forschungszulage (Anrechnungsüberhang) steuerfrei. Soweit die Forschungszulage auf die Steuerschuld angerechnet wird, regelt nicht das

Gesetz, sondern allein die Verwaltungsanweisung eine Steuerfreistellung. Das BMF darf in dieser Form aber keine Ausnahmen von der gesetzlichen Besteuerung machen. Wenn es von einer vollumfänglichen Steuerfreistellung für die angerechnete Forschungszulage ausgeht, überschreitet seine Auslegung den Wortlaut des Gesetzes.

Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass eine Rechtsunsicherheit in der Frage der Steuerfreiheit zulasten der forschenden und entwickelnden Unternehmen geht. Diese tragen das Risiko, dass die Auslegung der Finanzverwaltung einer finanzgerichtlichen Prüfung nicht standhält. Finanzgerichte können die Frage der Steuerfreiheit im Weg der Gesamtfallprüfung selbst zum Gegenstand des Verfahrens machen. Diese Unsicherheit schränkt in der Folge den Rechtsschutz zur Forschungszulage erheblich ein. Bis zu einer höchstrichterlichen Klärung der Rechtslage ist damit die Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährdet.

Das BMF sollte eine zur Rechtsklarheit beitragende und die vollumfängliche Steuerfreiheit garantierende Gesetzesänderung erarbeiten.

25.3 Stellungnahme

Das BMF hat die Kritik des Bundesrechnungshofes an der Regelung der Steuerfreiheit der Forschungszulage für unbegründet gehalten. Die gesetzliche Regelung sei unmissverständlich und klar. Rechtsunsicherheiten verblieben nicht. Es hat daher keinen Handlungsbedarf gesehen.

25.4 Abschließende Würdigung

Die aktuelle Rechtslage zur Steuerfreiheit der Forschungszulage ist unzureichend. Dieser Mangel hat weitreichende Bedeutung. Der Bundesrechnungshof hält deswegen eine gesetzliche Regelung zur vollumfänglichen Steuerfreistellung für unerlässlich, um Rechtssicherheit für die forschenden und entwickelnden Unternehmen zu schaffen.