

Materiały

POLITYKA PODATKOWA JAKO ELEMENT SKŁADOWY INTERWENCJONIZMU PAŃSTWOWEGO W ZAKRESIE PRAC BADAWCZYCH I ROZWOJOWYCH W RFN

We współczesnym kapitalizmie podatki pełnią, obok swojej zasadniczej roli fiskalnej, również pewne funkcje pozafiskalne. Przy pomocy instrumentów polityki podatkowej bowiem państwo urzeczywistnia określone założenia społeczne, stymuluje wzrost albo ograniczanie konsumpcji, wpływa w pewnym zakresie na kierunek i lokalizację działalności gospodarczej oraz na strukturę gospodarki narodowej. Realizując to ostatnie zadanie, aparat państwowy oddziałuje m.in. na szczególnie ważny czynnik wzrostu ekonomicznego, jaki stanowią obecnie prace badawcze i rozwojowe (B+R)¹. Przedmiotem niniejszego artykułu jest właśnie tego rodzaju polityka państwowa w jednym z najbardziej uprzemysłowionych krajów (świata zachodniego) — w Republice Federalnej Niemiec. W pierwszej części opracowania znajdują się ogólniejsze rozważania na temat popierania prac badawczych i rozwojowych przy pomocy instrumentów polityki podatkowej przez państwo w wysoko rozwiniętych krajach kapitalistycznych. Następnie zostanie przedstawiony rozwój w RFN tej ważnej dziedziny działalności aparatu państwowego. W ostatniej części artykułu podejmiemy próbę udzielenia odpowiedzi na pytanie, w jakim zakresie państwo subwencjonowało w Niemczech Zachodnich B+R dzięki istnieniu udogodnień podatkowych, ułatwiających finansowanie tej aktywności.

I. POLITYKA PODATKOWA JAKO ELEMENT SKŁADOWY INTERWENCJONIZMU PAŃSTWOWEGO W ZAKRESIE B+R W WYSOKO ROZWIĘTYCH KRAJACH KAPITALISTYCZNYCH

Polityka podatkowa stanowi w wysoko rozwiniętych krajach kapitalistycznych jeden z podstawowych elementów interwencjonizmu państwowego w sferze prac badawczych i rozwojowych. Posiada ona — w porównaniu z polityką bezpośredniego finansowania B+R — kilka, istotnych z punktu widzenia kół rządowych i gospodarczych, zalet, jak i pewną ważką wadę, ograniczającą efektywność państwowej polityki naukowo technicznej.

¹ W niniejszym artykule „prace badawcze i rozwojowe” określać się będzie także jako „prace badawcze i próбно-konstrukcyjne”.

Zalety wyrażają się m.in. w zapewnieniu podmiotom, zajmującym się prowadzeniem albo popieraniem B+R, najczęściej automatycznego dostępu do funduszy państwowych. Stosowanie instrumentów polityki podatkowej pozwala więc zasadniczo na zmniejszenie kosztów funkcjonowania aparatu państwowego o wydatki, przeznaczone na przeprowadzanie częstokroć długotrwałego postępowania administracyjnego związanego z rozdziałem subwencji. Wyjątek od tej zasady stanowi przypadek, gdy zredukowanie podatków jest uzależnione od specjalnej decyzji organu państwowego, która zapada po ustaleniu, czy zostały spełnione warunki sprecyzowane przez ustawodawcę w akcie prawnym. Kolejna, ważna zaleta instrumentów polityki podatkowej wiąże się z faktem, że w przypadku ich wykorzystania decyzję o prowadzeniu takich czy innych prac badawczych i rozwojowych lub o wysokości przeznaczanych na nie nakładów podejmuje nie państwo, ale podmiot realizujący albo popierający B+R, przeważnie przedsiębiorstwo. Umożliwia to szybkie rozwinięcie badań i prac próбно-konstrukcyjnych, na które istnieje aktualnie zapotrzebowanie na rynku.

Decentralizacja decyzji w zakresie B+R posiada jednak i istotną wadę, gdyż niejednokrotnie utrudnia realizację pewnych założeń państwowej polityki naukowo-technicznej. Cele poszczególnych firm i aparatu państwowego, reprezentującego ogólne interesy klas rządzących i uwzględniającego pewne interesy klas nieposiadających, różnią się bowiem nieraz znacznie. I tak tytułem przykładu: chociaż państwo w wysoko rozwiniętych krajach kapitalistycznych kładzie obecnie duży nacisk na prowadzenie B+R w zakresie ochrony naturalnego środowiska, przedsiębiorstwa, zmierzające do maksymalizacji zysku, podejmują często prace naukowe nad stworzeniem nowych towarów i metod wytwarzania, których użytkowanie musi prowadzić do dalszego zanieczyszczenia tego środowiska.

W wysoko uprzemysłowionych krajach burżuazyjnych wykorzystuje się cały szereg instrumentów polityki podatkowej dla oddziaływania na rozwój nauki². Szczególną wśród nich rolę odgrywają — ze względu na istotne znaczenie gospodarki jako sektora badawczego — narzędzia, których podstawowym celem jest stymulowanie przyrostu nakładów na B+R w przedsiębiorstwach. Dążąc do jego zapewnienia, państwo wpływa zarówno na wzrost bieżących funduszy na prace badawcze i próбно-konstrukcyjne, stanowiących przeważającą część asygnat przedsiębiorstw na ten cel, jak i na rozwój bazy naukowo-technicznej firm.

Realizując pierwsze z wymienionych zadań, aparat państwowy wprowadza uregulowanie prawne, wyrażające się w zakwalifikowaniu bieżących nakładów na B+R do wydatków potrącanych z dochodu, podlegającego opodatkowaniu. Zastosowanie takiego rozwiązania stwarza bodziec do rozszerzania aktywności gospodarki w analizowanej dziedzinie, gdyż powoduje ono trwałe obniżenie podatków płaconych przez firmy osiągające zysk i prowadzące działalność naukową, a więc i zmniejszenie kosztów realizowanych przez nie prac badawczych i rozwojowych. Bodziec ten jest oczywiście o wiele silniejszy w przy-

² W tym zdaniu przez naukę rozumie się działalność badawczo-rozwojową.

padku wielkich przedsiębiorstw. One bowiem, przeznaczając poważne sumy na B+R, osiągają znacznie większe korzyści z wprowadzenia omawianego uregulowania prawnego niż firmy małe i średnie. Korzyści te są częstokroć nieproporcjonalnie wyższe, co jest związane z występowaniem w krajach burżuazyjnych progresji podatkowej.

W niektórych wysoko rozwiniętych krajach kapitalistycznych zalicza się także do wydatków, ulegających potrąceniu z dochodu firm, całość albo część funduszy, przeznaczanych w danym roku na zakup albo wytworzenie środków trwałych, służących B+R. Stwarza to oczywiście bodziec do inwestowania w zakresie prac badawczych i próbnokonstrukcyjnych, gdyż zmniejszenie podatków pociąga za sobą obniżenie kosztu netto nowo przedsięwziętej inwestycji oraz osłabienie ryzyka, związanego z jej realizacją.

Obok potrąceń inwestycyjnych, wykorzystuje się dla stymulowania rozwoju bazy naukowo-technicznej przedsiębiorstw, specjalne systemy amortyzacji. Jeden z tych systemów — to system tzw. przyspieszonej amortyzacji, dla którego charakterystyczne jest istotne skrócenie okresu amortyzacji lub odpisanie przeważającej części wartości majątku już w pierwszych latach (a nawet w pierwszym roku) eksploatacji. W czasie, w którym dokonuje się rozszerzonych odpisów amortyzacyjnych, następuje fikcyjne zawyżenie kosztów produkcji, a więc i odpowiednie zmniejszenie zysków i opodatkowania. Redukcja podatków jest jednak często — w znacznym stopniu — nietrwała. O ile bowiem przedsiębiorstwo nie prowadzi stałej, narastającej działalności inwestycyjnej w sferze prac badawczych i rozwojowych, „ukryta” subwencja, jaką otrzymało od aparatu państwowego, ulega formalnie zwrotowi, po przeprowadzeniu rozszerzonych odpisów amortyzacyjnych. Środki, jakie firma przekaże skarbowi państwa, będą jednak faktycznie niższe od sumy, o którą uległy zmniejszeniu jej świadczenia podatkowe. Zachodzą przecież silne procesy inflacyjne — stopa inflacji nawet w najpotężniejszych krajach świata zachodniego, jak Stany Zjednoczone, Republika Federalna Niemiec, waha się w skali rocznej od 5 do 10%.

Ponieważ dokonywanie rozszerzonych odpisów amortyzacyjnych pociąga za sobą zwrot w krótkim czasie całości albo przeważającej części nakładów na środki trwałe oraz redukcję podatków firmy (co prawda często — w znacznym stopniu — nietrwałą), zezwolenie państwa na stosowanie powyższych odpisów wpływa na zmniejszenie ryzyka, związanego z realizacją inwestycji i stwarza bodziec do inwestowania. Jest on oczywiście o wiele silniejszy w przypadku wielkich przedsiębiorstw niż małych lub średnich.

W niektórych wysoko rozwiniętych krajach burżuazyjnych wykorzystuje się wyjątkowo korzystne dla gospodarki systemy amortyzacji, pozwalające na bieżące odpisanie całości albo ponad 100% wydatków na tworzenie względnie rozbudowę bazy naukowo-technicznej przedsiębiorstw³.

³ Por. R. E. Slitor, *The Tax Treatment of Research and Innovative Investment*. „American Economic Review” 1966, May, s. 219; J. F. Reuter, *Forschungspolitik und Forschungsplanung. Der technische Fortschritt als Objekt der Finanz- und Wirtschaftspolitik*. Duncker u. Humblot, Berlin (West), s. 91.

Prawo podatkowe wysoko uprzemysłowionych państw zachodnich zawierało i zawiera również szereg udogodnień, mających na celu ułatwienie finansowania B+R przez szkoły wyższe, fundacje i inne instytucje, nie będące przedsiębiorstwami. Do tej kategorii udogodnień należą ulgi i zwolnienia podatkowe dotyczące działalności pewnych placówek, zajmujących się popieraniem albo realizowaniem prac badawczych i próbno-konstrukcyjnych, a także podmiotów przekazujących darowizny na te prace⁴.

II. POPIERANIE B+R PRZEZ PAŃSTWO W RFN PRZY POMOCY INSTRUMENTÓW POLITYKI PODATKOWEJ

Aż do późnych lat pięćdziesiątych obowiązujące w Republice Federalnej Niemiec przepisy z zakresu prawa podatkowego, dotyczące prac badawczych i rozwojowych, ograniczały się do postanowień, wydanych w okresie przedwojennym albo powojennym, zmierzających do ułatwienia finansowania tych prac przez fundacje, szkoły wyższe i inne organizacje, nie będące przedsiębiorstwami. Część tych przepisów przewidywała określone zwolnienia albo ulgi podatkowe w stosunku do podmiotów, przekazujących w formie darowizn albo zasiłków środki na realizowanie B+R.

I tak ustawa o podatku od przedsiębiorstw⁵ zwalniała od tego rodzaju podatku dary wyasygnowane na cele naukowe przez podlegających mu płatników⁶. Dalsze udogodnienia podatkowe stwarzały ustawy o podatku korpora-

⁴ Niektóre z tych udogodnień podatkowych prowadziły również do zwiększenia wydatków (darowizn) firm na B+R. Głównym ich celem było jednak ułatwienie finansowania prac badawczych i rozwojowych przez określone uprzednio instytucje.

⁵ Przedmiotem podatku od przedsiębiorstw (*Gewerbesteuer*) jest podejmowana w celu osiągnięcia zysku samodzielna, zawodowa działalność, stanowiąca „uczestnictwo w ogólnym ruchu ekonomicznym”, wyjąwszy działalność w zakresie rolnictwa, leśnictwa i wolnych zawodów. Podstawa opodatkowania w przypadku omawianego podatku — to kapitał przedsiębiorstwa, osiągnięty przez nie zysk zmodyfikowany w oparciu o przepisy ustawy i ewentualnie suma wypłacanych przez firmę płac i poborów. Podatek od przedsiębiorstw stosuje się:

— do otwartych towarzystw handlowych, towarzystw komandytowych, innych towarzystw, w których przypadku wspólnicy są traktowani jako współprzedsiębiorcy;

— do towarzystw kapitałowych (towarzystw akcyjnych, akcyjnych towarzystw komandytowych, towarzystw z ograniczoną odpowiedzialnością itd.), spółdzielni gospodarczych i zarobkowych oraz organizacji ubezpieczeniowych;

— do pozostałych osób prawnych prawa prywatnego i nie posiadających osobowości prawnej zrzeszeń, prowadzących działalność gospodarczą.

⁶ Por. § 8 c. 9 i § 9 c. 5 ustawy o podatku od przedsiębiorstw, które zostały wprowadzone art. 1, c6b, 7c ustawy o zmianie prawa o podatku od przedsiębiorstw z dnia 27 grudnia 1951 r. (*Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuerrechts*, „Bundesgesetzblatt” 1951, I, ss. 996, 997).

cyjnym⁷ i dochodowym. Zaliczały one⁸ m.in. darowizny na oznaczone uprzednio cele, pochodzące zwłaszcza od osób fizycznych i prawnych (towarzystw kapitałowych, spółdzielni gospodarczych i zarobkowych itd.), do wysokości 10% ich dochodu albo 2% sumy obrotów i funduszy, przeznaczonych w roku kalendarzowym na pobory i płace, do tzw. wydatków specjalnych (*Sonderausgaben*) względnie potrącalnych (*Abzugsfähige Ausgaben*)⁹. Ulegają one potrąceniu przy ustalaniu dochodu, podlegającego opodatkowaniu, co prowadzi oczywiście do obniżenia podatku dochodowego względnie korporacyjnego. Udogodnieniami podatkowymi, zawartymi w ustawach o podatku od przedsiębiorstw oraz podatku dochodowym i korporacyjnym, nie zostały objęte darowizny, dotyczące pojedynczych przedmiotów, wchodzących w skład majątku trwałego. Musiało to — z natury rzeczy — prowadzić do zmniejszenia rozmiarów pomocy finansowej, udzielanej przez osoby prawne instytucjom, nie będącym przedsiębiorstwami, popierającym albo realizującym prace badawcze i rozwojowe. Zwłaszcza przedsiębiorstwa były bowiem niejednokrotnie zainteresowane w nieodpłatnym przekazaniu odpowiednim placówkom przedmiotów, należących do majątku trwałego, gdyby w przypadku dokonania tego rodzaju czynności prawnej — o ile oczywiście wartość dotacji nie przekraczała wysokości określonej w § 11 c. 5 KStG — nie ponosiły obciążeń podatkowych. Ustawa o podatku spadkowym zwalniała od takiego opodatkowania zasiłki wydankowane na cele powszechnie użyteczne lub przekazane osobom prawnym (korporacjom, masom majątkowym itd.), mającym faktycznie albo na podstawie statutu charakter ogólnie użytecznych¹⁰. Do takich zasiłków zaliczono również zapomogi na prace badawcze i próbno-konstrukcyjne ofiarowane m.in. określonym uprzednio osobom prawnym zajmującym się wspieraniem albo realizowaniem tych prac.

Dalsza grupa przepisów ułatwiała działalność pewnych instytucji, przepro-

⁷ Podatek ten odnosi się do towarzystw kapitałowych, spółdzielni zarobkowych i gospodarczych, organizacji ubezpieczeniowych, pozostałych osób prawnych prawa prywatnego, zrzeczeń pozbawionych osobowości prawnej, fundacji innych majątków celowych oraz korporacji prawa publicznego, realizujących działalność gospodarczą. Podstawa opodatkowania — to suma dochodów, osiągniętych przez podmiot obciążony podatkiem, pomniejszona m.in. o tzw. wydatki potrącalne.

⁸ Por. § 10b ustawy o podatku dochodowym oraz § 11 c. 5 ustawy o podatku korporacyjnym. Wynikające z nich udogodnienia podatkowe wprowadziła ustawa o zmianie i uproszczeniu ustawy o podatku dochodowym i korporacyjnym (*Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommenssteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes*. „Bundesgesetzblatt” 1951, I, ss. 413, 416) z dnia 27 czerwca 1951 w rozdz. I, § 1 ust. 1 i w rozdz. II, § 3, ust. 2a.

⁹ Wydatki specjalne były pojęciem z zakresu prawa o podatku dochodowym. Takiego pojęcia nie знаła ustawa o podatku korporacyjnym, która posługiwała się określeniem „wydatków potrącalnych”.

¹⁰ Por. § 18 ust. 1, c. 19 a, b ustawy o podatku spadkowym (*Erbschaftsteuergesetz*) w ujęciu z dnia 4 września 1951 („Bundesgesetzblatt” I, s. 770), stanowiący nową wersję uregulowania występującego w ustawie o podatku spadkowym z 1925 r. („Reichsgesetzblatt”, s. 919).

wadzających względnie popierających B+R, poprzez zwolnienie ich od szeregu podatków. I tak ustawa o podatku majątkowym uwalniała od niego korporacje, masy majątkowe i zjednoczenia, które faktycznie albo na podstawie statutu służyły celom: kościelnym, ogólnego użytku, dobroczynnym, a więc i naukowym. Placówek tych nie obejmował również podatek korporacyjny¹¹. Powyższe zasady nie obowiązywały, jeśli korporacje, masy majątkowe i zjednoczenia osobowe prowadziły działalność gospodarczą, wykraczając poza administrowanie majątkiem. Podatek korporacyjny i majątkowy obciążał jednakowoż tylko dochody, uzyskiwane z tej działalności. Na podstawie ustawy o podatku gruntowym nie podlegały mu posiadłości ziemskie, należące do instytutów federacji i krajów, szkół wyższych, do korporacji, mas majątkowych i zjednoczeń osobowych, służących popieraniu B+R¹². Posiadłości te musiały być wykorzystywane na prace badawcze i rozwojowe.

W świetle dotychczasowych rozważań musi się rodzić pytanie, dlaczego aż do późnych lat pięćdziesiątych nie występowały w Republice Federalnej Niemiec uregulowania z zakresu prawa podatkowego, których podstawowym celem byłoby stymulowanie nakładów na B+R w gospodarce. Zadecydowały o tym te same czynniki, które w poważnym stopniu w tymże czasie wpłynęły na wąski zakres państwowego finansowania B+R, a mianowicie wyjątkowo dogodne warunki rozwoju ekonomicznego, jakie przez wiele lat istniały w Niemczech Zachodnich. Tworząc podstawy dla dynamicznego wzrostu gospodarczego RFN bez konieczności szerszego unowocześnienia przez kapitalistów bazy produkcyjnej, warunki te nie sprzyjały rozwojowi interwencjonizmu w dziedzinie B+R.

Wobec narastania w kapitalizmie rewolucji naukowo-technicznej, zaost్రzania się konkurencji na rynkach światowych, wygaśnięcia w drugiej połowie lat pięćdziesiątych rezerw siły roboczej i relatywnego spadku popytu na rynku wewnętrznym RFN, byłoby jednak podstawowym błędem gospodarczym realizowanie — na dłuższą metę — tak pasywnej polityki badawczo-rozwojowej. Koniecznością stawało się m.in. stworzenie w systemie podatkowym silnych bodźców, oddziałujących na rozszerzenia aktywności firm w dziedzinie B+R.

Po raz pierwszy bardzo ważne uregulowanie w zakresie prawa podatkowego, które miałyby wpłynąć na przyspieszenie przyrostu własnych nakładów przedsiębiorstw na omawiany tu cel, wprowadzono w grudniu 1958 r. dekre-

¹¹ Por. § 3 ust. 1. c. 6 ustawy o podatku majątkowym (*Vermögensteuergesetz*) z 16 października 1934 („Reichsgesetzblatt” I, s. 1052) oraz § 4 ust. 1, c. 6 ustawy o podatku korporacyjnym z 16 października 1934 („Reichsgesetzblatt” I, s. 1032).

¹² Na uwolnienie od podatku gruntowego posiadłości ziemskich, należących do korporacji, mas majątkowych, zjednoczeń osobowych, służących celom prac badawczych i rozwojowych, pozwoliła ustawa o zmianie ustawy o podatku gruntowym (*Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes*, „BGBl” 1951, I, s. 515) z dnia 11 sierpnia 1951, w art. I, c. 1. Zmodyfikowała ona odpowiednio § 4c., 3b ustawy o podatku gruntowym z 1 grudnia 1936 r. Posiadłości szkół wyższych zostały zwolnione od podatku gruntowego na podstawie ustawy z r. 1936 (§ 4c. 7).

tami ministrów krajowych (senatorów) d./s. finansów¹³. Świadczyło to, podobnie jak i zwiększenie wydatków państwowych na atomistykę, prace badawcze i próbno-konstrukcyjne o charakterze militarnym, że negatywny dotychczas stosunek kół rządzących do spraw popierania — na szerszą skalę — B+R zaczął ulegać rewizji.

Stworzone w dekretach udogodnienia podatkowe dotyczyły przeważającej części wydatków, przeznaczanych z własnych źródeł przez firmy na własne prace badawczo-rozwojowe. Obejmowały one — po pierwsze — bieżące nakłady wydatkowane na badania, których celem jest „dokonanie odkryć naukowych i uzyskiwanie doświadczeń o charakterze ogólnym” (badania podstawowe). Do omawianej grupy asygnat zaliczono — po drugie — zasadniczo środki, wyasygnowane na prace służące rozwijaniu nowych produktów i metod wytwarzania. Przepisy dekretów przewidywały odstępstwo od powyższej zasady, jeśli tego rodzaju aktywności można — zgodnie z panującymi ogólnie poglądami — traktować już jako początek wytwarzania towaru i jeśli jednocześnie wydatki na ich cele nie powstały w tym samym roku, w którym rozpoczęto produkcję wyrobu. W skład uprzywilejowanej grupy funduszy na B+R weszły — po trzecie — środki, wydawane bieżąco na działania badawczo-rozwojowe, zmierzające do wprowadzenia zasadniczych zmian w istniejących już produktach i technologiach ich wytwarzania.

Dekrety zakwalifikowały określone uprzednio rodzaje nakładów na prace badawcze i próbno-konstrukcyjne do tzw. wydatków zakładowych (*Betriebsausgaben*). Są to — jak stanowi ustawa o podatku dochodowym — wydatki, które powstają w przedsiębiorstwie w związku z jego działalnością¹⁴. Fundusze te potrąca się przy ustalaniu dochodu firmy, będącego przedmiotem opodatkowania, co prowadzi do zmniejszenia jej świadczeń podatkowych¹⁵. W myśl nowych postanowień prawnych, część kosztów działalności badawczo-rozwojowej, prowadzonej przez przedsiębiorstwo i finansowanej z jego własnych źródeł, miało więc faktycznie ponosić państwo, jeśli oczywiście firma osiągnęła zyski. Przedsiębiorstwa nie uzyskujące zysków albo pracujące nawet ze stratami pozbawiono zatem korzyści finansowych, wynikających ze stworzonych w dekretach udogodnień podatkowych.

W analizowanych aktach prawnych nie zaliczono do wydatków zakładowych bieżących nakładów firm, przeznaczonych na nierealizowane w ich ramach prace badawcze i rozwojowe. Było to wyjątkowo niekorzystne dla małych i średnich przedsiębiorstw. Nie dysponując bowiem odpowiednimi funduszami, aby prowadzić samodzielnie albo na większą skalę B+R, firmy te za-

¹³ Treść tych dekretów, opublikowanych w federalnym dzienniku podatkowym („Bundessteuerblatt”, II, 1958, s. 198) zostanie omówiona na podstawie tekstu zamieszczonego w książce F. Krögera, *Forschungskosten, Erfindungen, Lizenzen und know-how im Steuerrecht*. Verlag Neue Wirtschaftsbriefe. Herne, Berlin (West) 1969, ss. 82, 83.

¹⁴ Por. § 4, IV tej ustawy.

¹⁵ Określone powyżej rodzaje nakładów firm na B+R ulegają przy tym natychmiastowemu potrąceniu.

wierały często wspólnie umowy badawcze z instytutami naukowymi względnie zakładały wspólną placówkę badawczą.

Korzystne dla małych i średnich przedsiębiorstw uregulowanie prawne, dotyczące określonych powyżej nakładów, zostało wprowadzone zarządzeniem dyirekcji naczelnej d.s. finansów, mieszczącej się w Düsseldorfie¹⁶. W zarządzeniu postanowiono, że dochód będący przedmiotem opodatkowania ulega natychmiastowemu pomniejszeniu o część kosztów realizacji wspólnej umowy badawczej, ponoszonych przez przedsiębiorstwo. Kontrakt musi jednak dotyczyć badań podstawowych lub prac naukowych, mających na celu rozwijanie nowych produktów i metod wytwarzania względnie dokonanie istotnych zmian w istniejących już towarach i technologiach produkcji. Zarządzenie zaliczyło również do natychmiast potrącalnych wydatków zakładowych środki wyasygnowane przez firmy na finansowanie kosztów bieżącej działalności wspólnej placówki naukowej¹⁷.

Jak wynika z dotychczasowych rozważań, dekrety ministrów krajowych (senatorów) d.s. finansów z grudnia 1958 r. nie stworzyły żadnych ułatwień podatkowych, sprzyjających rozwojowi inwestycji w sferze B+R. Stwierdzały one, że nakłady na takie dobra gospodarcze, jak np. budynki i maszyny podlegają amortyzacji i winny być aktywowane zgodnie z postanowieniami ustawy o podatku dochodowym¹⁸. Koła rządowe wychodziły bowiem przypuszczalnie z założenia, że inicjatywy podjęte w zakresie polityki podatkowej oraz wydatki państwowe na prace badawcze i rozwojowe będą — w powiązaniu z innymi przedsięwzięciami w dziedzinie polityki gospodarczej — wystarczającymi środkami, aby zapewnić odpowiednio wysokie tempo wzrostu gospodarczego i umocnienie międzynarodowej konkurencyjności towarów zachodnio-niemieckich.

Chcąc prowadzić na coraz szerszą skalę działalność naukową, przedsiębiorstwa muszą dokonywać jednak kosztownych inwestycji, szybko rozwijać swą bazę naukowo-techniczną, co wymaga tak bezpośredniej, jak i pośredniej pomocy finansowej państwa. Odmienne niż w Niemczech Zachodnich, aparat państwowy krajów, będących głównymi konkurentami RFN na rynkach światowych — w Stanach Zjednoczonych i W. Brytanii — zastosował już w latach pięćdziesiątych udogodnienia podatkowe, odnoszące się do inwestycji badawczo-rozwojowych. Niezbędne stało się zatem uchwalenie w latach sześćdziesiątych takich udogodnień i w Republice Federalnej, tym bardziej że poziom, jaki osiągnęła nauka zachodnoniemiecka, był — według ocen ekspertów — wyraźnie niezadowolający, a tempo wzrostu gospodarczego w tym kraju wykazywało tendencję malejącą¹⁹.

¹⁶ Por. *Verfügung der Oberdirektion vom 9 August 1963*. „DB” 63, s. 1135.

¹⁷ Zasadnicze postanowienia zarządzenia przedstawiono na podstawie informacji zawartych w książce I. Plesera, *Stabilisierungs- und Wachstumsaspekte im Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland*. Reinheim 1972, ss. 199, 200.

¹⁸ Aktywowanie — to rozłożenie w bilansie przedsiębiorstwa kosztów na dłuższy okres.

¹⁹ Por. P. Kalka, *Rozwój interwencjonizmu państwowego w RFN z zakresie badań i rozwoju*. „Przegląd Zachodni” nr 5 - 6/1971, s. 90.

Uregulowanie, ułatwiające finansowanie inwestycji w zakresie B+R przez przedsiębiorstwa, zostało w RFN wprowadzone ustawą o zmianie ustawodawstwa podatkowego z 16 listopada 1964 r.²⁰ Stworzyła ona podstawy prawne do stosowania przyspieszonej amortyzacji w stosunku do dóbr gospodarczych wchodzących w skład majątku trwałego i służących celom prac badawczych i rozwojowych. Ustawa pozwoliła bowiem na dokonywanie, obok normalnych, specjalnych odpisów amortyzacyjnych (*Sonderabschreibungen*), przy czym łączna wysokość tych dwóch typów odpisów nie mogła przekroczyć oczywiście 100% kosztów inwestycji.

Omawiany akt prawny szczegółowo określał warunki, od których spełnienia zostało uzależnione dokonanie specjalnych odpisów amortyzacyjnych, jak i zakres i technikę ich przeprowadzenia. I tak wyjaśniał on sens określenia, że „dobra gospodarcze służą celom prac badawczych i rozwojowych”. Pojęcie to oznaczało, że podlegające amortyzacji elementy majątku trwałego są wykorzystywane dla prowadzenia badań podstawowych lub prac naukowych, zmierzających do rozwinięcia nowych towarów i metod wytwarzania względnie do dokonania istotnych zmian w istniejących już wyrobach i technologiach ich produkcji. Ustawa postanawiała, że aby można było zastosować praktykę specjalnych odpisów amortyzacyjnych, ruchome dobra gospodarcze winny służyć wyłącznie, natomiast nieruchomości w więcej niż 66²/₃%, celom B+R. Według postanowień ustawy, specjalnych odpisów amortyzacyjnych należało dokonywać w roku gospodarczym wytworzenia względnie nabycia dóbr i w czterech następnych latach, jeśli chodzi o ruchome składniki majątku trwałego — łącznie do 50%, nieruchomości — do 30% kosztów zakupu albo wyprodukowania tychże dóbr.

Wprowadzone uregulowanie prawne miało szereg mankamentów, z czego niewątpliwie zdawał sobie sprawę ustawodawca. Ponieważ przeprowadzanie specjalnych odpisów amortyzacyjnych było faktycznie uzależnione od uzyskiwania przez przedsiębiorstwo zysków, przepisy o zmianie ustawodawstwa podatkowego z 1964 r. nie sprzyjały rozwojowi inwestycji w dziedzinie B+R w firmach nie osiągających dochodu względnie pracujących ze stratami. Nie stwarzały one również odpowiednio silnych impulsów dla znaczniejszego rozszerzenia działalności inwestycyjnej przez małe i średnie przedsiębiorstwa. Dysponując zbyt małym potencjałem ekonomicznym, firmy te nie były w stanie prowadzić na dużą skalę inwestycji w zakresie prac badawczych i rozwojowych. Stąd też nie mogły odnieść większych korzyści finansowych z zastosowania przepisów o przyspieszonej amortyzacji. Poza tym małym i średnim przedsiębiorstwom musiało sprawiać duże trudności spełnienie sprecyzowanego w ustawie warunku, że nieruchomości i ruchome elementy majątku trwałego winny służyć celom B+R odpowiednio w więcej niż 66²/₃% i 100%.

Mimo tych wszystkich mankamentów analizowanego rozwiązania prawnego,

²⁰ Por. *Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Prämiengesetzes und anderer Gesetze (Steueränderungsgesetz 1964)*. „BGBI” I, s. 899. Ustawa ta (art. 1 ust. 18f) wprowadziła do ustawy o podatku dochodowym § 51 ust. 1, c. 21, zawierający nowe uregulowanie prawne, dotyczące inwestycji w zakresie B+R.

jak i trudności pogodzenia go z tendencjami do uproszczenia prawa podatkowego, ustawodawca zachodnioniemiecki zdecydował się na wykorzystanie specjalnych odpisów amortyzacyjnych dla stymulowania inwestycji w zakresie B+R, gdyż w ówczesnej, niełatwej sytuacji budżetowej RFN nie można było wprowadzić skuteczniejszych środków ich popierania²¹. Prawodawca ograniczył jednakowoż stosowanie odpowiednich przepisów ustawy z 16 listopada 1964 r. do dóbr gospodarczych, wchodzących w skład majątku trwałego, które zostały wytworzone względnie nabyte przed 1 stycznia 1971 r. W praktyce, choć pod koniec lat sześćdziesiątych przyjęto nowe narzędzie służące do oddziaływania na rozwój bazy naukowo-technicznej w gospodarce, przedłużono obowiązywanie tych przepisów do 31 grudnia 1974 r. Obawiano się bowiem, aby wyłączne stosowanie nowego instrumentu nie wpłynęło — choćby przejściowo — na osłabienie konkurencyjności przemysłu zachodnioniemieckiego na rynkach światowych²².

Stworzony ustawą o zmianie ustawodawstwa podatkowego z 18 sierpnia 1969 r.²³ nowy środek interwencjonizmu państwowego w zakresie prac badawczych i rozwojowych, wyrażał się w przyznawaniu przedsiębiorstwom — bezpośrednio z przychodów z podatku dochodowego i korporacyjnego — dodatku inwestycyjnego w stosunku do nabytych względnie wytworzonych po 31 grudnia 1969 r. elementów majątku trwałego, służących celom B+R.

Instrument powyższy nie posiadał w pełni charakteru narzędzia polityki podatkowej, będąc czymś pośrednim między nim a subwencją. W razie przydzielenia dodatku następowało bowiem, jak w przypadku subwencjonowania, przekazanie funduszy przedsiębiorstwu. Udzielenie pomocy finansowej było jednak niezależne od swobodnego uznania organu administracyjnego oraz prowadziło do zmniejszenia wpływów skarbu państwa, pochodzących z podatku dochodowego i korporacyjnego.

Przyznawany na wniosek firmy dodatek inwestycyjny miał wynosić pierwotnie 10% kosztów wytworzenia względnie nabycia środków trwałych. Na podstawie ustawy o zmianie ustawodawstwa podatkowego z 26 czerwca 1973 r., wysokość dodatku została obniżona do 7,5% określonych uprzednio kosztów²⁴, co pozostawało w ścisłym związku z sytuacją koniunkturalną w Republice Federalnej. Chcąc bowiem przeciwdziałać przegrzewaniu się koniunktury, państwo zastosowało szereg środków hamujących dalszą ekspansję popytu globalnego i wzrost cen²⁵.

²¹ Por. odpowiedź parlamentarnego sekretarza stanu przy Ministerstwie Nauki i Oświaty, Joachima Rafferta (SPD), na posiedzeniu *Bundestagu*, na pisemne pytanie członka frakcji parlamentarnej CDU/CSU, posła Lenzera (*Deutscher Bundestag*, VI Wahlperiode, 181. Sitzung, s. 10585, 6).

²² Por. przypis poprzedni.

²³ Por. *Gesetz über die Gewährung von Investitionszulagen und zur Änderung steuerrechtlicher und prämierechtlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 1969)*. „BGBI” I, s. 1211 (art. 1, § 2).

²⁴ Por. *Steueränderungsgesetz 1973*. „BGBI” I, s. 676 (art. 3 § 3).

²⁵ Por. „Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung” 1973, nr 26, s. 232; nr 53, ss. 487 - 492.

Przedsiębiorstwa miały otrzymywać dodatek inwestycyjny — niezależnie od osiągnięcia zysku. Odmienne zatem niż przepisy, pozwalające na dokonywanie specjalnych odpisów amortyzacyjnych, postanowienia ustawy z 1969 r. dotyczyły również firm pracujących bez zysku, a nawet ze stratami. Nie były one jednak aż tak bardzo korzystne dla tych przedsiębiorstw, jak mogłoby się pozornie wydawać. Przyznawanie dodatków inwestycyjnych nie następowało bowiem bezwarunkowo — firmy otrzymywały tylko wtedy pomoc finansową od państwa, gdy nieruchomości względnie ruchome elementy majątku trwałego miały służyć celom B+R, co najmniej przez trzy lata, odpowiednio w więcej niż $66\frac{2}{3}\%$ albo w 100% . A przecież małym i średnim przedsiębiorstwom, do których najczęściej należały firmy pracujące bez zysku albo ze stratami, było o wiele trudniej spełnić wymienione warunki niż monopolom.

Rozbudowując w latach sześćdziesiątych instrumenty polityki podatkowej, stanowiące elementy składowe interwencjonizmu państwowego w zakresie B+R, państwo nie ograniczyło się tylko do wprowadzenia przyspieszonej amortyzacji i dodatków inwestycyjnych w stosunku do inwestycji badawczo-rozwojowych. Koła rządzące zdecydowały się również rozszerzyć listę uregulowań prawnych, ułatwiających pewnym instytucjom, nie będącym przedsiębiorstwami, finansowanie B+R.

I tak postanowiono traktować darowiznę jako wolną w pełni od podatku od przedsiębiorstw lub do określonej wysokości od podatku korporacyjnego albo dochodowego także w razie bezpłatnego przekazania przez przedsiębiorstwa pojedynczych przedmiotów, pochodzących z majątku trwałego, określonym organizacjom, służącym wyłącznie i bezpośrednio wspieraniu B+R²⁶. Opodatkowanie donatorów wpływało bowiem negatywnie na rozwój tych placówek, a szczególnie fundacji naukowych. Było ono bardzo dotkliwe, zwłaszcza przy nieodpłatnym przeniesieniu przez firmy własności papierów wartościowych, których wartość księgową znacznie zaniżono. Wymierzone w tych przypadkach podatki: od przedsiębiorstw i korporacyjny pochłaniały niejednokrotnie i do 70% darowizny²⁷.

Zaliczenie donacji pojedynczych przedmiotów, należących do majątku trwałego do darowizn, wolnych w pełni lub do określonej wysokości od pewnych podatków, nastąpiło na podstawie ustawy o zmianie ustawodawstwa podatkowego z 18 sierpnia 1969 r.²⁸ W akcie tym postanowiono, że wartość ofiarowanych dóbr ocenia się według tzw. wartości księgowej²⁹. Uprzednio szaco-

²⁶ Organizacje te obejmują: korporacje prawa prywatnego, zjednoczenia osobowe i masy majątkowe służące na podstawie statutu albo faktycznie wyłącznie i bezpośrednio popieraniu prac badawczych i rozwojowych; korporacje, zakłady i fundacje prawa publicznego, służące bezpośrednio i wyłącznie tym samym celom.

²⁷ Por. O. Hahn, *Steuerprobleme bei wissenschaftlichen Stiftungen*. Beilage zu „Wirtschaft und Wissenschaft“ nr 4/1968, s. 1.

²⁸ Por. *Steueränderungsgesetz* 1969. „BGBl“ I, ss. 1216, 1217 (art. 3, ust. 1).

²⁹ Wartość księgowa (*Buchwert*) — to wartość części majątku i długów, określana w bilansie przedsiębiorstwa według kosztów wytworzenia względnie nabycia, skorygowanych o odpisy amortyzacyjne oraz nadpisy (za Dr. Gablers *wirtschaftslexikon*. A. K. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler. Wiesbaden 1967, s. 780).

wano je natomiast według tzw. wartości częściowej³⁰, co prowadziło do opodatkowania różnicy między wartością częściową a księgową.

Wprowadzenie nowego uregulowania dotyczącego donacji pojedynczych składników majątku trwałego oznaczało zrealizowanie postulatów przedstawicieli fundacji naukowych. Domagali się oni również podniesienia ustalonej w ustawach o podatku dochodowym i korporacyjnym wysokości darowizny, zaliczanej do wydatków zakładowych podkreślając, że coraz częściej, ze względów finansowych, fundacja jest — przy powoływaniu do życia — wyposażana tylko w niezbędny kapitał i stąd potrzebuje stałej pomocy materialnej fundatora. Żądanie to spotkało się jednak ze sprzeciwem kół rządowych, wychodzących z założenia, że obowiązujące stawki nie są w pełni wykorzystywane³¹.

III. UDZIAŁ POŚREDNIEJ POMOCY FINANSOWEJ PAŃSTWA W GLOBALNYCH NAKŁADACH NA B+R W RFN

Dotychczasowe rozważania skłaniają do postawienia pytania, jaką część kosztów prac badawczych i rozwojowych ponosiło faktycznie państwo w RFN, na skutek istnienia udogodnień podatkowych, ułatwiających ich finansowanie. Udział „ukrytych” subwencji państwowych, będących wynikiem stosowania tych udogodnień, w globalnych wydatkach na B+R, był początkowo — aż do późnych lat pięćdziesiątych — niewątpliwie nikły. Darowizny przekazywane na B+R zamykały się bardzo małymi sumami³² i stąd też obniżenie podatków z tego tytułu musiało być minimalne. Również nieznaczne zmniejszenie wpływów zostało spowodowane obowiązywaniem przepisów zwalniających pewne instytucje zajmujące się popieraniem albo prowadzeniem prac badawczych i próбно-konstrukcyjnych od niektórych podatków. Wspomniane placówki nie dysponowały bowiem znaczniejszym potencjałem ekonomicznym.

Istotny wzrost roli ułatwień podatkowych w finansowaniu działalności badawczo-rozwojowej w RFN nastąpił dopiero po wprowadzeniu b. ważkiego uregulowania prawnego, przejawiającego się w zaliczeniu do wydatków, ulegających potrąceniu z dochodu, podlegającego opodatkowaniu, przeważającej części własnych nakładów firm na B+R. Fundusze te stanowiły zawsze w Niemczech Zachodnich znaczny procent ogółu środków, przeznaczonych na określony uprzednio cel.

³⁰ Wartość częściowa (*Teilwert*) — to kwota, którą nabywca całego zakładu powinien w ramach całkowitej ceny kupna przeznaczyć na pojedyncze dobro gospodarcze. Górną granicę wartości częściowej stanowią koszty ponownego nabycia dobra gospodarczego tego samego rodzaju i jakości, natomiast granicę dolną — wartość materiału albo złomu (za *Dr. Gablers Wirtschaftslexikon. L-Z*, ss. 1433, 1434).

³¹ Por. O. H a h n, *op. cit.*, ss. III, IV.

³² Darowizny wyasygnowane na cele naukowe (a więc i prac badawczych oraz rozwojowych), a także wydatki fundacji naukowych wynosiły w latach: 1951 — 25 mln, 1952 — 30 mln, 1953 — 31 mln, 1954 — 34 mln, 1955 — 38 mln, 1956 — 44 mln, 1957 — 49 mln, 1958 — 51 mln marek (za R. Echterhoff-Severitt, *Wissenschaftsaufwendungen in der Bundesrepublik Deutschland. „Wirtschaft und Wissenschaft“* nr 1/1969, s. 15).

Niestety, wobec ogromnych braków w materiale statystycznym³³, jest rzeczą wręcz niemożliwą dokładne czy nawet przybliżone ustalenie wysokości (w poszczególnych latach) analizowanej, pośredniej pomocy finansowej państwa, a więc i jej udziału w globalnych asygnatach na prace badawcze i próbno-konstrukcyjne. Opierając się na danych zawartych w zachodnioniemieckiej statystyce podatkowej, można stosunkowo precyzyjnie albo orientacyjnie określić tylko sumy, o które w latach 1965 - 1974 pewne podatki ulegały obniżeniu pod wpływem niektórych udogodnień podatkowych dotyczących B+R.

I tak rządowe sprawozdania finansowe informowały o zmniejszeniach podatku korporacyjnego i dochodowego na skutek dokonywania przez firmy specjalnych odpisów amortyzacyjnych w stosunku do inwestycji badawczo-rozwojowych. Obniżenia tych podatków³⁴ miały wynieść w 1965 r. 100 mln marek. Wzrastając powoli (por. tabela I), zamknęły się one według szacunków rządowych — w 1974 r. sumą 145 mln marek. Część tych środków — choć trudno określić, jak dużą — przedsiębiorstwa zwracały — w postaci zwiększonych podatków — skarbowi państwa po przeprowadzeniu specjalnych odpisów amortyzacyjnych. Zmniejszenia podatków, spowodowane zastosowaniem przyspieszonej amortyzacji, były bowiem — na co zwrócono uwagę już uprzednio — w przeważającym stopniu nietrwałe, jeśli firmy nie prowadziły stale wzrastającej działalności inwestycyjnej. Procent „ukrytych” subwencji państwowych, który uległ zwrotowi, był oczywiście znacznie niższy w przypadku wielkich przedsiębiorstw, gdyż przeprowadzały one inwestycje, mające na celu rozbudowę bazy naukowo-technicznej, znacznie częściej i na większą skalę niż małe i średnie firmy.

Zachodnioniemiecka statystyka informowała również o korzyściach finansowych osiągniętych przez przedsiębiorstwa w wyniku udzielania przez urzędy finansowe specjalnych dodatków inwestycyjnych. Przeznaczone na ich cel środki, pochodzące z przychodów z podatku dochodowego i korporacyjnego, miały osiągnąć w 1970 r. wysokość 125 mln marek. W ciągu następnych czterech lat fundusze te uległy — według ocen rządu federalnego — prawie podwojeniu i wyniosły w 1974 r. 240 mln marek.

Łącznie ograniczenia wpływów budżetowych z podatku dochodowego i korporacyjnego, spowodowane dokonywaniem przez firmy specjalnych odpisów amortyzacyjnych oraz przyznawaniem przez państwo dodatków inwestycyjnych, tak trwałe, jak i nietrwałe, zamknęły się w okresie 1965 - 1974 sumą 2 130 mln marek, co stanowiło 1,4% globalnych wydatków na B+R oraz 2,8% nakładów przedsiębiorstw na ten cel³⁵. Ponieważ przeciętnie ponad 10% tych

³³ Brak jest nie tylko informacji statystycznych na temat obniżenia podatków, spowodowanych przez większość analizowanych uregulowań z zakresu podatkowego, ale także odpowiednich danych statystycznych, na których podstawie można byłoby określić — choćby szacunkowo — wysokość tych obniżenia.

³⁴ Były to głównie zmniejszenia wpływów z podatku korporacyjnego, gdyż spośród przedsiębiorstw realizujących B+R, tylko spółki komandytowe płaciły podatek dochodowy.

³⁵ Globalne wydatki państwa i gospodarki na prace badawcze i próbno-konstrukcyjne oraz własne nakłady przedsiębiorstw na ten cel określano na podstawie

ostatnich funduszków — to wydatki inwestycyjne, rola „ukrytych” subwencji państwowych w rozwijaniu bazy naukowo-technicznej gospodarki musiała być niemała.

Rządowe sprawozdania finansowe zawierały także dane na temat sum, o które w latach 1965 - 1974 uległy obniżeniu podatki w wyniku pełnego albo częściowego zwolnienia pewnych darowizn od opodatkowania (por. tabela II). Część tych środków — to zmniejszenia podatków, uwarunkowane podatkowym uprzywilejowaniem donacji przekazywanych na B+R. Stanowiły one w skali

TABELA I

Zmniejszenia wpływów budżetowych z podatku korporacyjnego i dochodowego na skutek udzielania przez państwo specjalnych dodatków inwestycyjnych i dokonywania przez firmy specjalnych odpisów amortyzacyjnych w stosunku do inwestycji badawczo-rozwojowych (w mln marek)

Rok	Zmniejszenie wpływów podatkowych ^{a, b}	
	na skutek stosowania przyspiesz. amortyzacji	na skutek udzielania specjalnych dodatków inwestyc.
1965	100	—
1966	110	—
1967	120	—
1968	125	—
1969	125	—
1970	125	125
1971	130	140
1972	135	155
1973	140	215
1974	145	240
Łącznie	1255	1855

a) podane w tabeli wielkości są wielkościami szacunkowymi,

b) w tabeli nie uwzględnia się finansowego oddziaływania zmniejszenia określonego podatku na inne rodzaje podatków.

Źródła: *Bericht über die Entwicklung der sichtbaren und unsichtbaren Finanzhilfen des Bundes für die Jahre 1964 - 1966*. Drs. V/931, ss. 22, 23; *Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuerbegünstigungen für die Jahre 1966 bis 1968 (Erster Subventionsbericht)*, Drs. V/2423, ss. 78, 79; *Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuerbegünstigungen für die Jahre 1967 bis 1970 (Zweiter Subventionsbericht)*, Drs. V/391, ss. 90, 91; *Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und der Steuerbegünstigungen für die Jahre 1969 bis 1972 (Dritter Subventionsbericht)*, Drs. VI/2994, ss. 170, 171, 174, 175; *Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuerbegünstigungen für die Jahre 1971 bis 1974 (Vierter Subventionsbericht)*, Drs. VII/1144, ss. 188, 189, 192, 193.

danych znajdujących się w następujących źródłach: H. Echterhoff-Severitt, *Wissenschaftsaufwendungen in der Bundesrepublik Deutschland*. Folge 4: *Aufwendungen der Wirtschaft für Forschung und Entwicklung in den Jahren 1948/9 bis 1970*. „Wirtschaft und Wissenschaft” nr 5/1971, s. XV; *Bundesbericht Forschung III*, s. 231; *Bundesbericht Forschung IV*, s. 202; *Bundesbericht Forschung V*, s. 69.

rocznej przypuszczalnie od kilkunastu do kilkudziesięciu milionów marek, gdyż obejmowały zarówno poważną część ograniczeń podatkowych, dochodzących do skutku na podstawie § 8 c. 9 i § 9 c. 5 ustawy o podatku od przedsiębiorstw, jak i pewien procent obniżek podatków, wynikających z § 11 c. 5 ustawy o podatku korporacyjnym i § 10b ustawy o podatku dochodowym. Wynosząc rocznie prawdopodobnie od kilkunastu do kilkudziesięciu milionów marek, analizowane zmniejszenia podatków nie kształtowały się nawet na poziomie 1% globalnych wydatków gospodarki i aparatu państwowego na prace badawcze i rozwojowe. Wahał się on bowiem od 78 mln w 1965 r. do 241 mln marek w r. 1974. Łączny udział pośredniej pomocy finansowej państwa, będącej konsekwencją podatkowego uprzywilejowania darowizn na B+R, stosowania przez firmy przyspieszonej amortyzacji i udzielania przez państwo dodatków inwestycyjnych, w globalnych nakładach na określony uprzednio cel nie przekroczył zatem 2,4%.

TABELA II

Zmniejszenia wpływów budżetowych z podatku od przedsiębiorstw, podatku dochodowego i korporacyjnego na skutek podatkowego uprzywilejowania pewnych darowizn (w mln marek)

Rok	Zmniejszenia wpływów podatkowych ^{a,b,c}		
	na podstawie ustawy o podatku od przedsiębiorstw	na podstawie ustawy o podatku dochodowym	na podstawie ustawy o podatku korporacyjnym
1965	10	75	70
1966	12	80	75
1967	13	80	85
1968	14	90	90
1969	15	130	95
1970	16	140	100
1971	17	150	105
1972	19	160	110
1973	21	170	115
1974	22	180	120

a) patrz przypis (a) do tabeli I,

b) patrz przypis (b) do tabeli I,

c) Określone w tabeli zmniejszenia wpływów budżetowych z podatku od przedsiębiorstw wynikały z podatkowego uprzywilejowania darowizn na cele naukowe. Ograniczenie przychodów z podatku dochodowego i korporacyjnego było spowodowane zwolnieniem od tych podatków, do określonej wysokości, donacji przeznaczanych na następujące cele: dobroczynne, kościelne, religijne, naukowe, państwowo-polityczne oraz inne, uznawane powszechnie za godne poparcia.

Źródła: Bericht über die Entwicklung der sichtbaren und unsichtbaren Finanzhilfen des Bundes für die Jahre 1964 - 1966. Drs. V/931, ss. 34, 35, 36, 37, 40, 41; Erster Subventionsbericht, ss. 80, 81, 84, 85, 88, 89; Zweiter Subventionsbericht, ss. 114, 115, 126, 127; Dritter Subventionsbericht, ss. 212, 213, 220, 221, 234, 235; Vierter Subventionsbericht, ss. 234, 235, 242, 243, 258, 259.

Rola całości „ukrytych” subwencji państwowych w finansowaniu działalności badawczo-rozwojowej w RFN była w omawianym okresie oczywiście znacznie poważniejsza. Ogromne korzyści przyniosło przeciw przedsiębior-

stwom zaliczenie bieżących nakładów na prace badawcze i próbno-konstrukcyjne do tzw. wydatków zakładowych, co doprowadziło do potrącenia w latach 1965 - 1974 z dochodu, będącego przedmiotem opodatkowania, sum rzędu kilkudziesięciu miliardów marek. Znacznemu zaniżeniu uległy więc niektóre podatki, płacone przez przedsiębiorstwa, przy czym najbardziej zmniejszyły się świadczenia z tytułu podatku korporacyjnego, w którego przypadku stopa opodatkowania zysku pozostającego do dyspozycji firm wynosiła aż 51%³⁶.

ZAKOŃCZENIE

Państwo w Republice Federalnej Niemiec wykorzystywało i wykorzystuje — podobnie jak w innych wysoko rozwiniętych krajach kapitalistycznych — instrumenty polityki podatkowej dla oddziaływania na rozwój nauki. Początkowo, aż do późnych lat pięćdziesiątych, posługiwało się ono tylko udogodnieniami podatkowymi, zmierzającymi do ułatwienia finansowania B+R przez fundacje, szkoły wyższe i inne instytucje, nie będące przedsiębiorstwami. Brak było więc w praktyce polityki podatkowej środków, których głównym celem byłoby przyspieszenie wzrostu w gospodarce nakładów na prace badawcze i próbno-konstrukcyjne, co pozostawało w ścisłym związku z wyjątkowo dogodnymi warunkami rozwoju gospodarczego, istniejącymi przez wiele lat w Niemczech Zachodnich.

Po raz pierwszy bardzo istotne uregulowanie w sferze prawa podatkowego, które miałyby wzmocnić aktywność firm w dziedzinie B+R, zostało uchwalone w 1958 r., na co wpłynęło zaostrzenie się konkurencji na rynkach światowych, narastanie w systemie kapitalistycznym rewolucji naukowo-technicznej, wygaśnięcie w drugiej połowie lat pięćdziesiątych rezerw siły roboczej i relatywny spadek popytu na rynku wewnętrznym RFN. Nowe uregulowanie prawne dotyczyło bieżących funduszy, przeznaczanych przez przedsiębiorstwa na własne prace badawcze i rozwojowe. Jakkolwiek jego wprowadzenie oznaczało istotne nasilenie interwencjonizmu państwowego w zakresie B+R, powyższe rozwiązanie nie było pozbawione pewnych mankamentów, gdyż nie przynosiło korzyści finansowych firmom, nie uzyskującym zysków albo pracującym nawet ze stratami, najczęściej przedsiębiorstwom małym i średnim.

W latach sześćdziesiątych aparat państwowy w RFN zaczął oddziaływać przy pomocy udogodnień podatkowych także i na rozwój bazy naukowo-technicznej w gospodarce. Zdecydowało o tym cały szereg czynników — niedorozwój nauki zachodniemieckiej, pogorszenie się sytuacji gospodarczej kraju, jak i występowanie w Stanach Zjednoczonych i W. Brytanii ułatwień podatkowych dotyczących wydatków na środki trwale służące celom B+R.

Chcąc wpłynąć na zwiększenie inwestycji badawczo-rozwojowych w gospodarce, państwo zezwoliło w 1964 r. przedsiębiorstwom na dokonywanie w stosunku do nich specjalnych odpisów amortyzacyjnych, a w 1969 r. podjęło

³⁶ Por. § 19 ustawy o podatku korporacyjnym; tekst jednolity z 24 maja 1965. „BGBl” I, s. 454.

decyzję o udzielaniu firmom specjalnych dodatków inwestycyjnych. Dla gospodarki jako całości korzystniejszy był drugi z zastosowanych środków, gdyż obejmował on także firmy nie osiągające zysków albo pracujące nawet ze stratami.

Również w latach sześćdziesiątych zachodnioniemieckie koła rządowe rozszerzyły listę postanowień prawnych, których celem było ułatwienie finansowania B+R przez instytucje nie będące przedsiębiorstwami.

Udział „ukrytych” subwencji państwowych, będących wynikiem stosowania przez państwo udogodnień podatkowych, w globalnych nakładach na prace badawcze i próbno-konstrukcyjne, musiał być początkowo w RFN — jak wykazała analiza — nikły. Istotny wzrost roli ułatwień podatkowych w finansowaniu działalności badawczo-rozwojowej nastąpił dopiero po wprowadzeniu w 1958 r. b. ważkiego rozwiązania prawnego, przejawiającego się w zakwalifikowaniu przeważającej części asygnat firm na B+R do wydatków potrącanych z dochodu, będącego przedmiotem opodatkowania.

Niestety, wobec ogromnych braków w materiale statystycznym nie zdołano w artykule określić dokładniej, na jakim poziomie kształtował się udział pośredniej pomocy finansowej państwa w generalnych asygnatach Niemiec Zachodnich na badania i rozwój. Ustalono tylko, że sumy, o które pewne podatki uległy obniżeniu w latach 1965-1974 na skutek stosowania przyspieszonej amortyzacji, dodatków inwestycyjnych i podatkowego uprzewilejowania darowizn na B+R, nie stanowiły nawet 2,4% wzmiankowanych wyżej funduszy. Rola całości „ukrytych” subwencji państwowych w pokrywaniu kosztów analizowanych prac była oczywiście w okresie 1965-1974 o wiele większa, gdyż ogromne korzyści przyniosło przecież przedsiębiorstwom zaliczenie bieżących środków na B+R do wydatków zakładowych.

PIOTR KALKA