

Forschungszulagengesetz

- Fördervoraussetzungen
- Antragsverfahren



Mandanten-Info

Forschungszulagengesetz

Inhalt

1. Anspruchsberechtigung	2
2. Begünstigte FuE-Vorhaben	6
2.1 FuE-Vorhaben.....	6
2.2 FuE-Definitionen.....	7
3. Organisatorische Ausgestaltung von FuE-Vorhaben.....	11
4. Höhe der Förderung	12
4.1 Ermittlung der Bemessungsgrundlage	12
4.2 Förderhöhe	17
5. Verbundene Unternehmen.....	18
6. Bestimmung des Höchstbetrags bei Kooperationsvorhaben	20
7. Kumulierung mit anderen Förderungen.....	21
8. Ertragsteuerliche Behandlung der Zulage	22
9. Verfahren	23
9.1 Antrag auf FuE-Bescheinigung	23
9.2 Bescheinigungsverfahren.....	26
9.3 Festsetzung/Leistung der Forschungszulage	28
10. Anrechnung auf die Steuer	29
11. Verzinsung.....	29
12. BMF FAQ.....	30

Vorwort

Am 01.01.2020 ist das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG –) in Kraft getreten; es wurde zuletzt am 16.07.2021 durch das Gesetz zur Grundsteuerreform (BGBl. I 2021, 2931) geändert. Ziel der Förderung ist es, zusätzliche private FuE-Investitionen von Investoren¹ aus dem In- und Ausland in Deutschland auszulösen und damit langfristig innovative Unternehmen in Deutschland zu stärken und Wachstum und Beschäftigung zu sichern. In der vorliegenden Broschüre wird dargestellt, wer anspruchsberechtigt ist, welche Projekte gefördert werden und wie die Förderhöhe ermittelt wird. Zudem wird auf das zweistufige Verfahren (auf das Vorverfahren, das ein Bescheinigungsverfahren darstellt, und auf das Hauptverfahren betr. die Festsetzung der Forschungszulage) eingegangen sowie auf die Anrechnung im Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid. Die Zulage betrifft nur solche FuE-Vorhaben, die nach dem 01.01.2020 begonnen oder im Fall der Auftragsforschung nach dem 01.01.2020 in Auftrag gegeben wurden. Das Gesetz führt zur Anpassung an Europarecht und zu mehr Planungs- und Rechtssicherheit in den Unternehmen. Um eine Notifizierungspflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV zu vermeiden, wurde das FZulG so angepasst, dass es unter die Bestimmungen der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung – AGVO² – fällt. Die AGVO dient dazu, bestimmte staatliche Beihilfemaßnahmen als mit dem Binnenmarkt vereinbar zu erklären. In die Abhandlung sind auch die Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung (FZulBV) vom 30.01.2020 (BGBl. I 2020, 118), die Änderungen durch das Zweite Corona Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020 (BGB. I 2020, 1512) betr. den Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag und diejenigen durch das JStG 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096), das KöMoG vom 25.06.2021

¹ In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

² VO (EU) 651/2014 v. 17.06.2014, Abl. Nr. L 187, 1, Abl. Nr. L 283, 65, geänd. durch Art. 1 ÄndVO (EU) 2017, 1084 v. 14.06.2017, Abl. Nr. L 156, 1.

(BGBl. I 2021, 2015) sowie das BMF-Schreiben vom 11.11.2021 – IV C 3 – S 2020/20/10029 :007 – sowie das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung betr. die Verzinsung im Steuerrecht vom 21.07.2022 (BGBl. I S. 1142) eingearbeitet. Sind alle Voraussetzungen für die Gewährung einer FZul erfüllt, besteht darauf ein Rechtsanspruch.

1. Anspruchsberechtigung

Die persönliche Anspruchsberechtigung ergibt sich aus § 1 Abs. 1 FZulG. Sie knüpft an die bestehende Steuerpflicht an. Anspruchsberechtigt sind grundsätzlich alle Steuerpflichtigen im Sinne des Einkommensteuer- und des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie steuerpflichtige Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG (Gewinneinkünfte) erzielen.

Hinweis

Da das Gesetz nicht zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterscheidet (eine solche Differenzierung würde wohl gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 AEUV verstoßen), sind auch ausländische Unternehmen mit inländischen nicht steuerbefreiten Gewinneinkünften gem. § 49 EStG anspruchsberechtigt, wenn sie die weiteren Voraussetzungen des FZulG erfüllen. Eine auf inländische Forschungstätigkeit beschränkte Forschungsförderung verstößt zudem gegen die Dienstleistungsfreiheit gem. Art. 56 AEUV.³

Nicht anspruchsberechtigt sind Steuerpflichtige, die von der Steuer befreit sind (z. B. Universitäten und deren Forschungseinrichtungen bzgl. der eigenbetrieblichen Forschung). Die Gesetzesbegründung weist aber darauf hin, dass für steuerpflichtige Bereiche einer grundsätzlich steuerbefreiten Einrichtung dennoch eine

³ EuGH 10.03.2005 – C-39/04, Laboratoires Fournier, Slg I 2005, 2068.

Anspruchsberechtigung bestehen kann, wenn es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder um eine durch Ausgründung oder Ausgliederung entstandene selbstständige steuerpflichtige Einheit handelt.⁴ Darüber hinaus können solche Einrichtungen mittelbar von der beim Auftraggeber geförderten Auftragsforschung (dazu gleich) profitieren.

Bei **Mitunternehmerschaften** i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist die Mitunternehmerschaft selbst Anspruchsberechtigte (§ 1 Abs. 2 Satz 1 FZulG i.d.F. KöMoG), nicht also der einzelne Gesellschafter.

Die FZul kann nur von Steuerpflichtigen i. S. d. EStG und KStG beansprucht werden, soweit sie steuerpflichtige Einkünfte nach § 13 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft), § 15 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) oder § 18 EStG (Einkünfte aus selbstständiger Arbeit) erzielen; die allgemeinen Merkmale für das Vorliegen eines Betriebs müssen erfüllt sein, insbesondere muss die betriebliche Tätigkeit nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden (BMF, 11.11.2021, Rn. 3).

Hinweis

Auch Innengesellschaften, die Mitunternehmerschaften sind (z. B. atypisch stille Gesellschaften [zu diesen vgl. BMF 11.11.2021, 11, 201]), sind anspruchsberechtigt. Hat eine Mitunternehmerschaft eine ausländische Betriebsstätte, besteht hinsichtlich dieser Betriebsstätte keine Anspruchsberechtigung, soweit die Einkünfte aus dieser Betriebsstätte einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (BMF 11.11.2021, Rn. 14).

⁴ BR-Drucks. 242/19, 14; s. u.a. auch BMF, 11.11.2021 Rn. 5 ff.; Strecker, KÖSDI 3/2020, 21641, 21642.

Das **Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts** – KöMoG – ermöglicht es, Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaften auf Antrag für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG n. F. i. V. m. § 1 Abs. 2 Satz 2 FZulG n. F.). Der Antrag ist von der optierenden Gesellschaft als Anspruchsberechtigte zu stellen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 FZulG) und nach Festsetzung gegenüber der optierenden Gesellschaft (§ 10 Abs. 1 Satz 1 EStG) bei der Körperschaftsteuer anzurechnen (§ 10 Abs. Satz 2 FZulG). Bei der Option gem. § 1a KStG liegt keine Gesamtrechtsnachfolge vor; der Übergang zur Besteuerung als Körperschaft gilt als Formwechsel i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Die Option ist erstmals für Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden – wobei der Antrag erst nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden kann (§ 34 Abs. 1a KStG n. F.). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2 Satz 2 FZulG ist am 01.01.2022 in Kraft getreten (Art. 12 Abs. 1 KöMoG).

Anspruchsberechtigt sind ferner ertragsteuerliche **Organschaften** und Kooperationspartner (BMF, 11.11.2021, Rn. 15 f.).

Bei der **Rechtsnachfolge** bzgl. eines (Teil-)Betriebs im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (z. B. durch Erbfall, Verschmelzung) geht die Anspruchsberechtigung auf den Rechtsnachfolger über (§ 45 AO); bei einem Teilbetrieb muss das begünstigte FuE-Vorhaben diesem bereits vor dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge zuzuordnen gewesen sein (BMF 11.11.2021, Rn. 18). Bei Betriebsübertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge geht die Anspruchsberechtigung dagegen nicht auf den Rechtsnachfolger über (BMF 11.11.2021, Rn. 21).

Steht das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) einem anderen Staat zu, steht dies einer Steuerbefreiung i. S. d. § 1 Abs. 1 FZulG gleich (BFH, Urt. v. 14.08.1997 – III R 55/95; BMF, 11.11.2021, Rn. 4).

Erfüllt der Anspruchsberechtigte die Voraussetzungen des FZulG, besteht ein **Anspruch** auf die Forschungszulage.

Im Fall der **Auftragsforschung** (diese ist nicht von der Zulage ausgeschlossen, s. § 2 Abs. 4 Nr. 1 FZulG, s. auch unter →*Kapitel 2*) ist der Auftraggeber, der das FuE-Vorhaben in Auftrag gibt, der Anspruchsberechtigte. Allerdings muss dieser im Rahmen der Auftragsforschung – sofern es sich um verbundene Unternehmen handelt – seine Geschäftsleitung i. S. d. § 10 AO (vor Inkrafttreten des GrStRefUG; seinen Sitz)

- in einem Mitgliedstaat der EU oder
- in einem EWR-Staat haben; dieser Staat muss aufgrund vertraglicher Verpflichtungen (z. B. aufgrund eines DBA) Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leisten, der die Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen für die FZul ermöglicht.⁵

FZul erhält ein Anspruchsberechtigter auch bei **Kooperation** mit einem oder mehreren Unternehmern oder mit einer oder mehreren Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung (§ 2 Abs. 4 Nr. 2 und 3 FZulG; s. auch Ausführungen unter →*Kapitel 6 und 7*).

Dem Verweis in § 9 Abs. 2 FZulG auf die AGVO (dazu allgemein BMF, 11.11.2021, Rn. 288) ist zu entnehmen, dass folgende Unternehmen von der Zulagenförderung **ausgeschlossen** sind:

- Unternehmen in Schwierigkeiten (Art. 1 Abs. 4 Buchst. c, Art. 2 Nr. 18 AGVO; dazu ausführlich BMF, 11.11.2021, Rn. 292 ff.)
- Unternehmen, die Fischerei und Aquakultur betreiben sowie Unternehmer der Primärerzeugung, Verarbeitung und Vermarktung landwirtschaftlicher Erzeugnisse (Art. 1 Abs. 3 AGVO i. V. m. § 9 Abs. 2 FZulG),
- Anspruchsberechtigte, die zur Rückzahlung einer unionsrechtswidrigen Beihilfe verpflichtet wurden, aber dieser Pflicht noch nicht nachgekommen sind (§ 9 Abs. 3 FZulG), also Unternehmen mit Rückzahlungsschwierigkeiten (dazu BMF, 11.11.2021, Rn. 297).

⁵ Ortwald, BBK 2020, 179, 180.

Bzgl. der Definition von „**Unternehmen in Schwierigkeiten**“ ist auf Art. 1 Abs. 4 Buchst. c AGVO i. V. m. Art. 2 Nr. 18 AEUV abzustellen (s. auch BMF, 11.11.2021, Rn. 292 ff.). Maßgebende Kriterien sind – je nach Rechtsform – der Verlust des hälftigen Stammkapitals, die Einleitung eines Insolvenzverfahrens, die Inanspruchnahme von noch nicht zurückgezahlten Rettungshilfen, der Verschuldungsgrad und das Zinsdeckungsverhältnis. Für KMU sind die Voraussetzungen etwas großzügiger: „Die Kategorie der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) setzt sich aus Unternehmen zusammen, die weniger als 250 Personen beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. Euro erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. Euro beläuft“ (so Art. 2 Nr. 2 AGVO).

Nach Art. 9 AGVO ist die Bundesrepublik Deutschland verpflichtet, bei Gewährung staatlicher Beihilfen Informationen zu solchen Einzelbeihilfen zu veröffentlichen, die bestimmte Schwellenwerte überschreiten – sog. großvolumige Einzelbeihilfen (**Transparenzpflicht**), dazu BMF 11.11.2021, 298 ff.

2. Begünstigte FuE-Vorhaben

2.1 FuE-Vorhaben

Grundlage für die Gewährung der FZul sind sog. FuE-Vorhaben (Projekte) i. S. d. § 2 FZulG. Die Beantragung der FZul (wie auch anderer staatlicher FuE-Förderung) setzt demnach voraus, dass der Antragsteller ein konkretes FuE-Vorhaben definiert. Konkret definiert § 2 Abs. 3 FZulG begünstigte FuE-Vorhaben als eine genau definierte unteilbare Aufgabe ökonomischer, wissenschaftlicher oder technischer Art mit klar festgelegten Zielen und Tätigkeiten, die zur Erreichung dieser Ziele durchzuführen sind. Das Projekt kann aus mehreren Arbeitspaketen, Tätigkeiten oder Dienstleistungen bestehen. Außerdem muss ein FuE-Vorhaben konkrete Vorgaben enthalten, anhand derer die Ergebnisse der Tätigkeiten festgestellt und mit den gesetzten Zielen verglichen werden können.

Nur wenn eine solche Projektdefinition erfolgt, kann ein Vorhaben den einzelnen begünstigten FuE-Kategorien Kategorien (s. dazu →*Kapitel 2.2*) zugeordnet werden. Daraus folgt einerseits, dass nicht die „ungezielte“ FuE-Tätigkeit eines Angestellten einer FuE-Abteilung förderfähig ist, sondern immer nur die Tätigkeit für begünstigte Vorhaben (vgl. auch →*Kapitel 4.1*), so z. B. auch Softwareentwicklung als Teil eines größeren, begünstigten Vorhabens, die – isoliert betrachtet – nicht unter die FuE-Definitionen fällt.

2.2 FuE-Definitionen

Nach § 2 Abs. 1 FZulG ist ein FuE-Vorhaben grundsätzlich begünstigt, wenn es einer oder mehrerer der drei FuE-Kategorien Grundlagenforschung, industrielle Forschung und experimentelle Entwicklung zugeordnet werden kann. Die Kategorien sind der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO)⁶ entnommen, die Details dazu enthält (dazu folgende Tabelle). Bei der dort vorgenommenen Typisierung handelt es sich um unbestimmte Rechtsbegriffe, die näher definiert werden müssen. Dafür ist **§ 9 Abs. 1 FZulG** einschlägig, der einen dynamischen Verweis auf die jeweils geltende Fassung der AGVO beinhaltet und damit auch mögliche Änderungen innerhalb der Kategorien umfasst.

Tabelle: FuE-Definitionen nach der AGVO (s. auch BMF, 11.11.2021, Rn. 30 ff.)

	AGVO ⁷
Grundlagenforschung	Experimentelle oder theoretische Arbeiten, die in erster Linie dem Erwerb neuen Grundlagenwissens ohne erkennbare direkte kommerzielle Anwendungsmöglichkeit dienen.

⁶ Die AGVO enthält in Art. 2 Nr. 83 ff. Begriffsbestimmungen für Beihilfen für Forschung und Entwicklung und Innovation und ist abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0651&from=DE>.

⁷ Nach Art. 2 Nr. 83 ff AGVO.

	AGVO ⁷
Industrielle Forschung	Planmäßiges Forschen oder kritisches Erforschen zur Gewinnung neuer Kenntnisse und Fertigkeiten mit dem Ziel, neue Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu entwickeln oder wesentliche Verbesserungen bei bestehenden Produkten, Verfahren oder Dienstleistungen herbeizuführen. [...]
Experimentelle Entwicklung	Erwerb, Kombination, Gestaltung und Nutzung vorhandener wissenschaftlicher, technischer, wirtschaftlicher und sonstiger einschlägiger Kenntnisse und Fertigkeiten mit dem Ziel, neue oder verbesserte Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu entwickeln . Dazu zählen zum Beispiel auch Tätigkeiten zur Konzeption, Planung und Dokumentation neuer Produkte, Verfahren und Dienstleistungen. [...] Nicht umfasst werden routinemäßige oder regelmäßige Änderungen an bestehenden Produkten, Produktionslinien, Produktionsverfahren, Dienstleistungen oder andere laufende betriebliche Prozesse – selbst dann, wenn diese Änderungen Verbesserungen darstellen sollten.

FuE-Tätigkeiten müssen im Rahmen der steuerlichen Forschungsförderung nach dem FZulG die Kriterien

- Neuartigkeit der Ziele bzw. Ergebnisse,
- Ungewissheit (Risiko) und
- Planmäßigkeit der Umsetzung erfüllen (BMF 11.11.2021, Rn. 31).

Entscheidend ist also für die FuE-Definitionen der Erwerb neuen Wissens bzw. die Anwendung und Kombination dieses neuen Wissens mit dem Ziel, neue oder verbesserte Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu entwickeln. Ggf. kann sich ein FuE-Vorhaben über mehrere Kategorien erstrecken (BMF, 11.11.2021, Rn. 27); sie dürfen den vorgegebenen Rahmen der o.a. Kategorien aber nicht überschreiten, so z. B., weil sie der Markteinführung dienen (BMF, 11.11.2021, Rn. 29).

Nicht begünstigt ist die sog. **Produktentwicklung**, bei der ein Produkt oder ein Verfahren im Wesentlichen festgelegt ist und das primäre Ziel der weiteren Tätigkeit in der Marktentwicklung oder darin besteht, dass das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden soll (§ 2 Abs. 2 FZulG), sowie Aktivitäten, die zwar Bestandteil des Innovationsprozesses sind, aber die o. g. Kriterien für FuE nicht erfüllen. Derartige Gesichtspunkte enthält das BMF-Schreiben vom 11.11.2021 in Rn. 33, u. a. die Durchführungs- und Machbarkeitsstudien sowie einzelne Abgrenzungskriterien in Rn. 37; s. auch Rn. 70.

Auftragsforschung beim Auftraggeber: Bei der Auftragsforschung wird ein Dritter mit der Durchführung eines begünstigten FuE-Vorhabens beauftragt. Der Vorteil der Auftragsforschung liegt darin, dass Unternehmen sie zur Durchführung projektbezogenen FuE ohne Aufbau dauerhafter eigener Kapazitäten einsetzen können. Die Auftragsforschung ist daher insbesondere zur Förderung der FuE-Projekte von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) ein probates Mittel. Sie kann aber auch für die Kooperation von Großunternehmen und Start-ups eingesetzt werden. Durch die Zuordnung der Auftragsforschung beim Auftraggeber wird diese Forschung auch dann gefördert, wenn der Auftragnehmer (der die FuE durchführt) z. B. eine steuerbefreite universitäre Forschungseinrichtung ist oder im EU/EWR-Ausland⁸ seine Geschäftsleitung i. S. d. § 10 AO (früher: seinen Sitz i. S. d. § 11 AO) hat. Im Übrigen entspricht dies der international üblichen Praxis.

Im Falle der Auftragsforschung ergibt sich die Bemessungsgrundlage nicht auf Grundlage der Personalaufwendungen, sondern angesetzt werden 60 Prozent des an den Auftragnehmer gezahlten Entgelts (Auftragswert), s. § 3 Abs. 4 FZulG (dazu auch BMF, 11.11.2021, Rn. 142 ff.). Diese Begrenzung auf 60 % pauschaliert

⁸ Für EWR-Staaten ist nach § 3 Abs. 6 FZulG darüber hinaus Bedingung, dass diese aufgrund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leisten, der für die Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen erforderlich ist.

laut Gesetzesbegründung den Anteil der echten FuE-Personalkosten im Verhältnis zum gesamten Auftragsvolumen der Fremdvergabe.⁹

Bei Änderung des Entgelts ändern sich auch die förderfähigen Aufwendungen (BMF, 11.11.2021, Rn. 148 f.).

Sind Auftraggeber und Auftragnehmer nahestehende Personen, ist das Entgelt höchstens in der Höhe zu berücksichtigen, wie es zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre (BMF, 11.11.2021, Rn. 150).

Die Aufwendungen müssen nachgewiesen werden (BMF, 11.11.2021, Rn. 153 f.).

Bei der Auftragsforschung greift die Begrenzung der Bemessungsgrundlage auf 2 Mio. Euro erst nach Anwendung des pauschalen Abschlags. Das ergibt sich aus § 3 Abs. 4 FZulG, der die förderfähigen Aufwendungen als 60 Prozent des Auftragswerts definiert, in Verbindung mit § 3 Abs. 5 FZulG, der die Bemessungsgrundlage als eben jene förderfähigen Aufwendungen definiert und diese auf 2 Mio. Euro begrenzt. Bezogen auf den Auftragswert ist Auftragsforschung demnach bis 3 1/3 Mio. Euro förderfähig.

Auftragsforschung sollte in einem vorhabenspezifischen Vertrag zwischen den Parteien schriftlich fixiert werden.

Hinweis

Die Vorhaben können aus mehreren Arbeitspaketen, Tätigkeiten oder Dienstleistungen bestehen. Sind die FuE-Vorhaben nicht voneinander abgrenzbar und können sie nur gemeinsam den geförderten Erfolg erzielen, werden sie als ein einziges Gesamtvorhaben angesehen (§ 2 Abs. 3 FZulG).

⁹ BT-Drucks. 19/1485, 34.

3. Organisatorische Ausgestaltung von FuE-Vorhaben

FuE-Vorhaben können nach § 2 Abs. 4 FZulG durchgeführt werden als

- eigenbetriebliche Forschung und/oder durch einen Dritten als Auftragsforschung (§ 2 Abs. 4 Satz 1 FZulG; dazu BMF 11.11.2021, Rn. 42 ff., 44, 76 ff., s. auch →*Kapitel 2.2*); Im Fall der **Auftragsforschung** ist lediglich der Auftraggeber förderberechtigt, nicht der Auftragnehmer (vgl. BT-Drucks. 19/14875, 33),
- Kooperation von einem Anspruchsberechtigten mit mindestens einem anderen Unternehmen (§ 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FZulG),
- Kooperation von einem Anspruchsberechtigten in Zusammenarbeit mit einer oder mehreren Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung (§ 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 FZulG),

dazu auch Ausführungen in BMF, 11.11.2021, Rn. 56 ff.; s. auch unter →*Kapitel 5 und 6*).

Grundsätzlich verbieten die Freistellungsvoraussetzungen der AGVO pauschale, nicht einzeln nachweisbare und nicht belegbare Aufwendungen sowie die Förderung mit Beihilfen. Dann wären Eigenleistungen des Unternehmers im Rahmen der Forschungsförderung nicht förderfähig. Um dennoch eine Förderung zu ermöglichen, wird dieser Teil der Bemessungsgrundlage als De-minimis-Beihilfe gewährt, soweit die Voraussetzungen der Verordnung eingehalten sind (§ 9 Abs. 5 FZulG, s. auch BMF in FAQ vom 29.04.2020), s. →*Kapitel 4.1*, →*Kapitel 12*.

4. Höhe der Förderung

4.1 Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage regelt § 3 FZulG.

Bemessungsgrundlage ist nach § 3 Abs. 5 Satz 1 FZulG grundsätzlich die Summe der Wirtschaftsjahre für alle begünstigten FuE-Vorhaben insgesamt entstandenen förderfähigen Aufwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1 bis 4 FZulG. Förderfähige Aufwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1 bis 4 FZulG dürfen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 5 FZulG einbezogen werden, soweit diese im Rahmen anderer Förderungen oder staatlicher Beihilfen gefördert wurden oder werden (§ 7 Abs. 2 Satz 1 FZulG), z. B. in Form von Corona-Hilfen oder Zuschüssen zur Kurzarbeit, um eine Doppelförderung auszuschließen, sog. **Kumulierungsverbot** (s. dazu auch →*Kapitel 7*). Nach § 3 Abs. 1 FZulG förderfähig sind gezahlte Arbeitslöhne, die dem Lohnsteuerabzug beim Anspruchsberechtigten gemäß § 38 Abs. 1 EStG unterliegen und wirtschaftlich begünstigten FuE-Vorhaben (Ausnahme: Auftragsforschung, dazu unter →*Kapitel 9*) zugeordnet werden können.

Hinweis

Nicht zu berücksichtigen ist daher Arbeitslohn von dritter Seite. Soweit aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen mit einem EU-/ERW-Staat oder der Schweiz kein Lohnsteuerabzug erfolgen kann, müssen die betroffenen Löhne hypothetisch der Lohnsteuer unterworfen werden; sie erhöhen damit die Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 2 FZulG.

Zusätzlich in die Bemessungsgrundlage der Forschungszulage einbezogen werden die Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge nach § 3 Nr. 62 EStG betr. die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer. Die tatsächlichen Aufwendungen gem. § 3 Nr. 62 EStG müssen einzeln nachgewiesen werden.

Hinweis

Diese Einzelnachweispflicht gilt aber nicht uneingeschränkt: Im Antrag auf Forschungszulage ist der gesamte Lohnaufwand zzgl. der steuerfreien Arbeitgeberleistungen gem. § 3 Nr. 62 EStG nicht für jeden im begünstigten FuE-Vorhaben eingesetzten Arbeitnehmer einzeln aufzuführen. Anzugeben ist aber der entsprechende Anteil am Gesamtarbeitslohn, der auf das FuE-Vorhaben entfällt. Aus der internen für jeden an einem FuE-beteiligten Arbeitnehmer zu führenden Dokumentation muss sich sowohl die Gesamtsumme seines Lohns sowie der davon förderfähige Anteil ergeben. Der Jahresbruttolohn (inkl. Boni, Leistungszusage, Überstundenvergütungen etc.) ist dem Lohnkonto des einzelnen Arbeitnehmers zu entnehmen – zzgl. der individuellen Zeiterfassungen (z. B. Überstunden). Die Summe der Brutto-Arbeitslöhne wird im Antrag auf Forschungszulage angegeben (für Urlaubs- und Krankheitstage besteht keine Sonderregelung). Der darauf entfallende Lohnaufwand wird mit dem ermittelten Anteil in die förderfähigen Anteile einbezogen (s. BMF, FAQ v. 19.04.2020 mit Beispiel).

In diesem Zusammenhang ist wie folgt zu unterscheiden:

Gemeinkosten oder Sachinvestitionen sind nicht begünstigt.

Entscheidend für den Einbezug der Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein Arbeitnehmer in einem förderfähigen FuE-Vorhaben tätig ist (§ 3 Abs. 1 Satz 2 FZulG). Da nur der tatsächliche Anteil des Personalaufwands („soweit“) gefördert wird, ist nicht jeder Mitarbeiter einer FuE-Abteilung automatisch begünstigt. Vielmehr muss der Arbeitnehmer an einem konkreten begünstigten FuE-Vorhaben arbeiten; der Arbeitsvertrag muss jedoch keinen Projektbezug aufweisen. Wer die Forschungszulage beanspruchen möchte, muss daher von Anfang an den Einsatz seines FuE-Personals stundenweise für sämtliche Tätigkeiten (also auch gelegentliche nicht-FuE-Tätigkeiten!) dokumentieren.

Aufwendungen (Vergütungen) an **angestellte Gesellschafter** durch ihre **Kapitalgesellschaft** können ebenfalls förderfähigen FuE-Aufwand darstellen, wenn die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, wobei insbesondere darauf zu achten ist, dass die jeweilige Vergütung einem Fremdvergleich standhält. Gleichwohl dürften damit in Kapitalgesellschaften für anspruchsvolle FuE-Tätigkeiten deutlich höhere Aufwendungen pro Stunde förderfähig sein als in Mitunternehmerschaften. Darüber hinaus muss der Anstellungsvertrag laut Gesetzesbegründung Art und Umfang der Tätigkeit in begünstigten FuE-Vorhaben eindeutig regeln.

Hinweis

Entsprechend empfiehlt sich eine Grobplanung zu Anfang des Jahres – insbesondere, wenn Stundenaufschriebe nicht durchgängig üblich sind.

§ 3 Abs. 3 Satz 1 FZulG ermöglicht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zudem, **Eigenleistungen** eines **Einzelunternehmers** in Höhe von 40 Euro/Stunde bei maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche zu berücksichtigen. Daher kann die Forschungstätigkeit eines Einzelunternehmers maximal bis zu $(40 \times 40 \times 52 \Rightarrow 83.200)$ Euro pro Jahr in die Bemessungsgrundlage einfließen.

Die **Eigenleistung** von **Gesellschaftern einer Personengesellschaft** für FuE-Vorhaben können ebenfalls bis zu 40 Euro/Stunde bei maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche in die Bemessungsgrundlage einfließen – vorausgesetzt, diese ist zivilrechtlich wirksam vereinbart, ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt worden (§ 3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 FZulG).

Im Ergebnis soll § 3 Abs. 3 FZulG eine Gleichbehandlung von Einzelunternehmern und Gesellschaftern einer anspruchsberechtigten Mitunternehmerschaft sicherstellen.¹⁰

¹⁰ Dreßler/Schwechel, Ubg 2020, 6, 10.

Hinweis

Die Regelung des § 3 Abs. 3 FZulG umfasst daher nicht nur gewerbliche Unternehmen, sondern auch Freiberufler.

Werden FuE-Vorhaben durch Dritte als Auftragsforschung (dazu unter →*Kapitel 2.1 und 2.2*) vorgenommen, betragen die förderfähigen Aufwendungen 60 % des vom Anspruchsberechtigten an den Auftragnehmer tatsächlich gezahlten Entgelts. Bei der Auszahlung von Skonti oder der Gewährung von Rabatten kann das gezahlte Entgelt daher von dem Rechnungsbetrag abweichen.

Die Gewährung **pauschaler Stundensätze** gelten EU-beihilferechtlich und laut § 9 Abs. 5 FZulG allerdings als sog. De-minimis-Beihilfe, was zur Folge hat, dass die Vorgaben der De-Minimis-Verordnung anzuwenden sind. Insbesondere dürfen De-Minimes-Beihilfen in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen einen Betrag von maximal 200.000 Euro nicht übersteigen (s. auch Ausführungen unter →*Kapitel 1*).

An dieser Stelle ist näher auf die sog. **De-minimis-Verordnung**¹¹ einzugehen (s. dazu auch BMF, 11.11.2021, Rn. 194 ff.). Die auf Eigenleistungen eines Einzelunternehmers oder eines Mitunternehmers einer Mitunternehmerschaft gewährte FZul unterliegt nicht den Vorgaben der AGVO, sondern wird gem. § 9 Abs. 5 FZulG als De-minimis-Beihilfe gewährt, soweit die Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllt sind. Die Zulage kann nur für den Teil der Bemessungsgrundlage gewährt werden, der auf förderfähige Eigenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 3 FZulG entfällt (Beihilfewert). Der Beihilfeshöchstbetrag beträgt 200.000 Euro unter Einbeziehung der FZul (Art. 3 Abs. 2 De-minimis-Verordnung). Soweit der Anspruchsberechtigte auch Beihilfen nach der DAWI-de-minimis-Verordnung

¹¹ Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18.12.2013 über die Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen; s. auch BMF 11.11.2021, Rn. 194 ff.

erhalten hat, sind insoweit Beihilfen bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 Euro – unter Einhaltung der 200.000 Euro-Grenze der De-minimis-Verordnung – zulässig (dazu gleich). Folgende Aspekte sind wichtig:

Für die förderfähigen Aufwendungen eines Einzelunternehmers werden keine tatsächlichen Lohnzahlungen getätigt – im Gegensatz zu förderfähigen Aufwendungen bei Kapitalgesellschaften und bei begünstigten Mitunternehmerschaften. Vielmehr werden nachgewiesene Stunden des Einzelunternehmers pauschal mit 40 Euro als förderfähige Aufwendungen erfasst. Die Beihilfe für pauschale Aufwendungen fällt aber nicht unter die Freistellungsvoraussetzungen der AGVO.¹²

Die De-minimis-Verordnung fußt (wie die AGVO) auf Art. 108 Abs. 4 AEUV und nimmt geringfügige Beihilfen von der Anmeldepflicht nach § 108 Abs. 3 AEUV aus. Hier handelt es um eine Art Bagatellgrenze. Derartige De-minimis-Beihilfen werden nicht als Beihilfen eingestuft, welche die Voraussetzungen des Art. 107 AEUV erfüllen können (s. auch BMF 11.11.2021, Rn. 194 ff.).

Der Gesamtbetrag von De-minimis-Beihilfen darf in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200.000 Euro nicht übersteigen. Zwar können – abweichend vom Kumulierungsverbot in § 7 FZulG (dazu → *Kapitel 7*) – einzelne De-minimis-Beihilfen kumuliert werden.¹³ Der Höchstbetrag gilt aber für alle De-minimis-Beihilfen insgesamt und nicht separat für einzelne Beihilfen. Corona-Hilfen, die auf Grundlage der De-minimis-Verordnung gewährt werden, sind bei der Prüfung zur Einhaltung der Höchstbeträge nach der De-minimis-Verordnung im Rahmen der Gewährung der FZul zu berücksichtigen, soweit die FZul auf Eigenleistungen i. S. d. § 3 Abs. 3 FZulG entfällt.

¹² BT-Drucks. 19/15875, 36; ausführlich zur AGVO BMF, 11.11.2021, Rn. 28 ff.

¹³ maximal 500.000 Euro inkl. der Beihilfen der DAWI-de-minimis-Verordnung (Verordnung (EU) Nr. 360/2012 der Kommission vom 25.04.2012 über die Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der EU auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlich Interesse erbringen. ABl. L 114 vom 26.04.2012, 8

Beispiel des BMF (BMF, 11.11.2021, Rn. 315):	
Förderfähige Lohnaufwendungen:	250.000 Euro
Förderfähige Eigenleistungen:	80.000 Euro
Förderfähige Bemessungsgrundlage	330.000 Euro
FZul (25 % der förderfähigen Bemessungsgrundlage)	82.500 Euro
Davon als De-minimis-Beihilfe (25 % von 80.000 Euro)	20.000 Euro

Der Einzelunternehmer muss im Rahmen des Antrags gem. § 5 FZulG **nachweisen**, dass die Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung erfüllt werden.

4.2 Förderhöhe

Nach § 4 Abs. 1 FZulG beträgt die Forschungszulage **25 % der nach § 3 FZulG förderfähigen Aufwendungen**. Die Höhe der einzubeziehenden Aufwendungen nach § 3 Abs. 1 bis 4 FZulG je Wirtschaftsjahr ist je Unternehmen – wie zuvor dargestellt – nach § 3 Abs. 5 FZulG auf höchstens **2 Mio. Euro (§ 3 Abs. 5 Satz 1 FZulG) bzw.: 4 Mio. Euro (§ 3 Abs. 5 Satz 2 FZulG) rückwirkend zum 01.01.2020 – befristet bis zum 31.12.2025** – begrenzt. Daraus folgt **pro Jahr und Anspruchsberechtigtem eine maximale Forschungszulage i. H. v. 500.000 Euro (25 % von 2 Mio. Euro) bzw. 1 Mio. Euro (25 % von 4 Mio. Euro)**. Die Höhenbeschränkung gilt bei verbundenen Unternehmen oder Mitunternehmerschaften jeweils insgesamt für die Unternehmensgruppe bzw. die Mitunternehmerschaft.

Die Bemessungsgrundlage wird nach § 3 Abs. 5 FZulG also der Höhe nach begrenzt (Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag). Sie wird für vor dem 01.07.2020 und nach dem 30.06.2026 entstandene Aufwendungen auf den Betrag von 2 Mio. Euro begrenzt. Für förderfähige Aufwendungen, die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.07.2026 entstanden sind, erhöht sich die maximale Bemessungsgrundlage auf 4 Mio. Euro.

Das BMF hat dazu ein Berechnungsschema unter Berücksichtigung der De-minimis-Verordnung gebildet (BMF, 11.11.2012, Rn. 198 i. V. m. Rn. 171).

Bei der Festsetzung der Höhe der Forschungszulage verfügt die Finanzverwaltung der Gesetzesbegründung zu § 12 FZulG (Verweis auf die Anwendung der AO) nach über **keinen Ermessensspielraum** (vgl. auch Ausführungen unter →*Kapitel 9 „Verfahren“*).

Aufgrund der Ausgestaltung als Beihilfe nach der AGVO schreibt § 4 Abs. 2 FZulG ergänzend vor, dass die Summe der für ein (!) einheitliches FuE-Vorhaben an ein Unternehmen gewährten staatlichen Beihilfe den Betrag von 15 Mio. Euro¹⁴ nicht überschreiten darf. Der Betrag bezieht sich auf die während der gesamten Vorhabendauer gewährten Beihilfen und bezieht auch andere staatliche Beihilfen als die Forschungszulage ein.

5. Verbundene Unternehmen

Verbundene Unternehmen (s. dazu auch BMF, 11.11.2021, Rn. 179 ff.) können die Bemessungsgrundlage von 2/4 Mio. Euro nur einmal insgesamt in Anspruch nehmen, § 3 Abs. 6 Satz 1 und Satz 3 FZulG i. d. F. Grundsteuerreformgesetzes und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (GrStRefUG) vom 16.07.2021 (BGBl. I 2021, 2031). Die Definition der verbundenen Unternehmen richtet sich nach § 290 HGB (früher: nach § 15 AktG), Nunmehr gelten zwei oder mehr Unternehmen als miteinander verbunden, wenn ein Unternehmer auf ein anderes Unternehmen einen beherrschenden Einfluss i. S. d. § 290 Abs. 2 bis 4 HGB ausübt (§ 3 Abs. 6 Satz 2 FZulG). Eine Legaldefinition des beherrschenden Einflusses findet sich im HGB nicht, wird aber angenommen, wenn Merkmale des beherrschenden Einflusses verbundener Unternehmen gem. § 290 Abs. 2 bis 4 HGB vorliegen. Merkmale dafür sind:

- Stimmrechtsmehrheit; maßgebend ist das Verhältnis der Zahl der Stimmrechte, die ein Unternehmen aus den ihm gehören-

¹⁴ Dies entspricht dem Schwellenwert für experimentelle Entwicklung der AGVO.

den Anteilen ausüben kann, zur Gesamtzahl aller Stimmrechte (§ 290 Abs. 4 Satz 1 HGB); von letzterer sind die Stimmrechte aus eigenen Anteilen abzuziehen, die dem Tochterunternehmen selbst, einem seiner Tochterunternehmen oder einer anderen Person für Rechnung dieser Unternehmen gehören (§ 290 Abs. 4 Satz 2 HGB),

- Organbestimmungsmehrheit (= Recht des Mutterunternehmens, die Mehrheit der Mitglieder des die Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist)
- Recht des Mutterunternehmens, die Geschäftspolitik eines aufgrund mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder entsprechender satzungsrechtlicher Bestimmungen zu bestimmen,
- das Mutterunternehmen trägt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient.

Die Voraussetzung des beherrschenden Einflusses gilt sowohl bei natürlichen als auch bei juristischen Personen und bei Personengesellschaften, da § 3 Abs. 6 Satz 2 FZulG n.F. nur auf § 290 Abs. 2 bis 4 HGB verweist.¹⁵ Die Finanzverwaltung stellt bzgl. der Interpretation und Auslegung dieser Vorschrift auf die Abgrenzungskriterien des Handelsrechts und die Grundsätze des DRS 19 ab (BMF, Schr. v. 11.11.2021, Rn. 184).

Verbundene Unternehmen können nunmehr gesondert die volle Bemessungsgrundlage von 4 Mio. Euro jährlich in Anspruch nehmen. Sie müssen die **Verteilung der Bemessungsgrundlage** unter Beachtung der Bemessungsgrundlagenhöchstbeträge untereinander durch eine entsprechende Erklärung im Antrag auf FZul festlegen (§ 5 Abs. 2 Satz 2 FZulG), wenn mehrere der miteinander verbundenen Unternehmen für ein Kalenderjahr FZul beanspruchen wollen

¹⁵ zur Unternehmenseigenschaft von Mutter- bzw. Tochterunternehmen s. Brunckhorst, DSiR 2022, 15, 18

und die Summe aller förderfähigen Aufwendungen den Höchstbetrag übersteigt (BMF, 11.11.2021, Rn. 175 ff. mit Beispielen). Hinsichtlich des **Zeitpunkts** für die Beurteilung der Voraussetzungen bei verbundenen Unternehmen regelt § 3 Abs. 6 Satz 1 FZulG n. F., dass der beherrschende Einfluss am Ende des Wirtschaftsjahres bestehen muss, für das die FZul beantragt wird. Hinweis:

Hinweis

Sollten die FuE-Tätigkeiten diesen Kriterien nicht entsprechen, sollten die in Deutschland FuE betreibenden Unternehmen des Verbunds prüfen, ob die Tätigkeit als eigenbetriebliche FuE geltend gemacht werden kann.

Bei **abweichenden Wirtschaftsjahren** ist die Bemessungsgrundlage eines Kalenderjahres maßgebend (§ 3 Abs. 6 Satz 3 FZulG), und zwar desjenigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.¹⁶

Zum Antrag auf die FZul und zu Korrektur deren Festsetzung s. unter →*Kapitel 9* s. auch Brunckhorst, DStR 2022, 15, 18.

Für **Organschaften** gelten keine besonderen Regelungen (BMF, 11.11.2021, Rn. 186).

6. Bestimmung des Höchstbetrags bei Kooperationsvorhaben

Neben der eigenbetrieblichen Forschung und der Auftragsforschung (vgl. →*Kapitel 3 und 9*) werden auch FuE-Kooperationsvorhaben mit anderen Unternehmen¹⁷ (§ 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) oder mit Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung¹⁸ (Nr. 3) als gleichberechtigte Verbundpartner unterstützt (s. dazu auch BMF, 11.11.2021, Rn. 187). Kooperationsvorhaben sind auch mit nicht

¹⁶ BT-Drucks. 19/28902, 27.

¹⁷ auch verbundenen Unternehmen.

¹⁸ z. B. Hochschulen oder Forschungsinstitute.

anspruchsberechtigten Partnern wie z. B. ausländischen Unternehmen oder steuerbefreiten Universitäten möglich. Dabei beschränkt sich die Förderung aber auf den Teil der FuE-Aufwendungen, der beim anspruchsberechtigten Unternehmen anfällt. Indizien für das Vorliegen eines Kooperationsvorhabens (s. BMF, 11.11.2021, Rn. 57): Mindestens zwei unabhängige Partner müssen

- arbeitsteilig ein gemeinsames Ziel verfolgen,
- gemeinsam den Gegenstand des Vorhabens festlegen, an seiner Gestaltung mitwirken, zu seiner Durchführung beitragen,
- die mit dem Vorhaben verbundenen finanziellen, technischen, wissenschaftlichen und sonstigen Risiken sowie die erzielten Ergebnisse teilen.

Diese Indizien müssen nicht kumulativ vorliegen, sondern sind in einer Gesamtschau zu würdigen. Mögliche Kooperationen hat das BMF aufgelistet (BMF, 11.11.2021, Rn. 59).

Jeder der (anspruchsberechtigten) Kooperationspartner kann die Bemessungsgrundlage jeweils in Höhe von bis zu 4 Mio. Euro für sich in Anspruch nehmen. Für ein einzelnes FuE-Vorhaben, das als Kooperationsvorhaben durchgeführt wird, erhöht sich damit aus Vorhabensicht die maximale Forschungszulage. In Bezug auf die einzelnen teilnehmenden Unternehmen ergibt sich jedoch keine Besserstellung, denn auch hier gilt, dass verbundene Unternehmen 2/4 Mio. Euro nur insgesamt beanspruchen können (§ 3 Abs. 7 FZulG).

7. Kumulierung mit anderen Förderungen

Förderungen und Beihilfen für FuE-Vorhaben können kumulieren. Dabei ist zu beachten (s. BMF, 11.11.2021, Rn. 155 ff.): Die Forschungszulage kann nach § 7 Abs. 1 FZulG grundsätzlich neben anderen Förderungen bzw. staatlichen Beihilfen für ein begünstigtes FuE-Vorhaben gewährt werden. Zu beachten ist dabei aber nach § 7 Abs. 2 FZulG das **Kumulierungsverbot** bezogen auf die Bemessungsgrundlage. Förderfähige Aufwendungen dürfen nicht in die

Bemessungsgrundlage einbezogen werden, soweit diese bereits im Rahmen anderer Förderungen, staatlicher Beihilfen oder Förderungen aus Unionsmitteln geltend gemacht wurden oder werden. Daneben gilt als absolute Obergrenze der Kumulation die in § 4 Abs. 2 FZulG festgeschriebene Gesamtsumme von maximal 15 Mio. Euro an staatlichen Beihilfen pro FuE-Vorhaben (periodenübergreifend). Zur Frage der Kumulierung s. auch BMF, FAQ zum FZulG mit Stand vom 02.12.2021.

8. Ertragsteuerliche Behandlung der Zulage

Das FZulG enthält keine gesonderte Regelung zur ertragsteuerlichen Behandlung der Forschungszulage, da Steuererstattungen nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen gehören.

Da die festgesetzte Forschungszulage auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer angerechnet wird (s. unter →*Kapitel 10*), erscheint es angebracht, die ertragsteuerliche Behandlung analog zu der Steuer vorzunehmen, auf die sie angerechnet wird.

Handelsrechtlich ist es empfehlenswert, die Forschungszulage (unabhängig von ihrer Festsetzung oder Verrechnung/Zahlung) zunächst im Jahr ihrer quasi sicheren rechtlichen Entstehung im Einzelabschluss als Forderung bilanziell zu aktivieren und gleichzeitig als Ertrag zu verbuchen, wenn die Antragstellung beabsichtigt ist. Denn § 38 AO kodifiziert, dass Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft – unabhängig davon, dass es sich im Fall der Forschungszulage nicht um eine Leistungspflicht des Steuerpflichtigen handelt, sondern eine gesetzliche Leistungspflicht begünstigt wird. Diese Regelung ist dabei einschlägig, weil § 37 AO einen Steuervergütungsanspruch als Anspruch aus dem Steuerverhältnis definiert und die Regelungen für Steuervergütungen durch (klarstellende) Gesetzesanweisung in § 12 FZulG für anwendbar erklärt sind. Infolgedessen erhöhen sich der handelsrechtliche Gewinn und das handelsrechtliche Eigenkapital im Jahr der Anspruchsentstehung.

Hinweis

Die Forschungszulage ist nach hier vertretener Auffassung aufgrund der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 ff. EStG) auch steuerlich zunächst ertragswirksam zu berücksichtigen und auf einer nachgelagerten Stufe im Rahmen der außerbilanziellen Korrekturen (in analoger Anwendung des § 12 Nr. 3 EStG bzw. § 10 Nr. 2 KStG auf Steuervergütungen) aus den steuerpflichtigen Einnahmen zu eliminieren. Im Jahr der Anrechnung auf die Ertragsteuer ist dann die Forderung gegen die Steuerrückstellung (bzw. gegen Bankeingang im Auszahlungsfall) auszubuchen.

9. Verfahren

In dem Schreiben vom 11.11.2021 hat sich das BMF auch zu den verfahrensrechtlichen Vorschriften für die Gewährung der FZul positioniert und insbesondere das Muster eines Stundenzettels zur Dokumentation der Arbeitszeit in begünstigten FuE-Vorhaben (entsprechend Rn. 116 des Schreibens) auf der Homepage des BMF veröffentlicht.

9.1 Antrag auf FuE-Bescheinigung

Das Antragsverfahren ist zweistufig konstruiert (s. auch BMF, 11.11.2021, Rn. 199):

1. Stufe: Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG (dazu BMF, 11.11.2021, Rn. 222 ff.)
2. Stufe: Antrag auf FZul (dazu BMF, 11.11.2021, Rn. 204 ff.)

Antragsberechtigt (dazu BMF, 11.11.2021, Rn. 200 ff.) ist

- grundsätzlich der Anspruchsberechtigte nach § 1 Abs. 1 FZulG oder sein Gesamtrechtsnachfolger,

- bei Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Mitunternehmerschaften die Gesellschaft – vertreten durch den gesellschaftsvertraglich bestimmten Vertreter bzw. bei Vermögensmassen i. S. d. KStG der gesetzliche Vertreter bzw. Vermögensverwalter (§ 34 AO)
- vor der Antragstellung bei Gesamtrechtsnachfolge (gemeinschaftlich) der/die Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO), bei Einzelrechtsnachfolge der Einzelrechtsnachfolger, soweit die förderfähigen Aufwendungen nach Eintritt der Einzelrechtsnachfolge entstanden sind,

im Festsetzungsverfahren (nicht im Bescheinigungsverfahren!) ggf. der Bevollmächtigte (§ 80 AO) bzw. ein beauftragter Dritter (z. B. Steuerberater) (§ 87d AO). Der Antrag auf FZul ist bei dem für die Besteuerung des Einkommens zuständigen Finanzamt (§§ 19, 20 AO) bzw. bei Mitunternehmerschaften dem Finanzamt, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständig ist (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO), zu stellen.

Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu stellen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 FZulG i. V. m. § 87b Abs. 1 und 2 AO). Dazu bietet die Finanzverwaltung das kostenfreie Online-Portal „Mein ELSTER“ (www.elster.de) an (BMF, 11.11.2021, Rn. 205).

Die Antragstellung erfolgt unabhängig von der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung oder der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (BMF 11.11.2021, Rn. 206)

Der Antrag muss exakt die begünstigten FuE-Vorhaben, für die eine FZul beantragt wird, sowie die förderfähigen Aufwendungen so genau angeben, dass eine Überprüfung möglich ist (BMF, 11.11.2021, Rn. 209). Voraussetzung für den Antrag ist die Bescheinigung nach § 6 FZulG, aus der die begünstigten FuE-Vorhaben ersichtlich sind (dazu BMF, 11.11.2021, Rn. 209 f.). Der Anspruchsberechtigte hat im Antrag auf FZul zu versichern, dass sich die im Rahmen des

Bescheinigungsverfahrens gegenüber der BSFZ erklären und die der Bescheinigung nach § 6 FZulG zugrunde gelegten Sachverhalte zum FuE-Vorhaben selbst nicht verändert haben.

Hinweis

Haben sich die Angaben derart geändert, dass die Bescheinigung mangels Vorliegens eines FuE-Vorhabens nicht mehr erteilt würde, im Antrag aber versichert wird, dass sich die Angaben nicht maßgebend verändert haben, steht der Vorwurf einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung (§§ 370, 378 AO) im Raum.¹⁹

Erforderlich sind Erklärungen zum Einhalten der beihilferechtlich relevanten Vorgaben; nachträgliche Änderungen sind unverzüglich anzuzeigen (BMF, 11.11.2021, Rn. 211 ff.).

Dem elektronischen Antrag auf FZul sind keine Belege beizufügen; diese sind erst auf Anforderung des Finanzamts unverzüglich vorzulegen (BMF, 11.11.2021, Rn. 215), ggf. in Form von nachvollziehbaren und aussagefähigen Dokumentationen (Rn. 217 ff.).

Das Finanzamt entscheidet in eigener Zuständigkeit über den Umfang der Prüfung (§ 88 AO)

Bzgl. der **Antragsfrist** ist zu beachten: Der Antrag auf FZul kann erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1 und 2 FZulG vom Arbeitnehmer bezogen worden oder nach § 3 Abs. 3 und 4 FZulG entstanden sind, gestellt werden (BMF, 11.11.2021, Rn. 220). Das FZulG enthält keine Frist für die Abgabe des Antrags auf FZul, so dass die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO (mit Ausnahme des § 163 AO betr. abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen) entsprechend anzuwenden sind. Somit kann der Antrag auf FZul nach dem FZulG nur bis zum Ablauf der Festsetzungs-

¹⁹ Strecker, KÖSDI 3/2020, 21641, 21650.

frist (diese beträgt grundsätzlich vier Jahre, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) gestellt werden. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch auf FZul entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO), also mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1 und 2 FZulG vom Arbeitnehmer bezogen worden sind oder die nach § 3 Abs. 3 und 4 FZulG förderfähigen Aufwendungen beim Anspruchsberechtigten entstanden sind (§ 4 Abs. 1 Satz 2 FZulG), s. auch BMF, 11.11.2021, Rn. 220 f.).

Hinweis

Fristen zur Steuerklärungspflicht haben keinen Einfluss auf die Frist zur Abgabe des Antrags. Daher kann der Antrag auf Forschungszulage bereits gestellt werden, wenn für das jeweilige zurückliegende Wirtschaftsjahr noch kein Jahresabschluss vorliegt.

9.2 Bescheinigungsverfahren

Das Bescheinigungsverfahren (s. dazu auch BMF, 11.11.2021, Rn. 222 ff.) basiert auf der Verordnung zur Durchführung von § 14 Absatz 1 des Forschungszulagengesetzes (Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung – **FZulBV**) vom 30.01.2020 (BGBl. I 2020, 118), geändert durch die Erste Verordnung zur Änderung der Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung vom 26.04.2022 (BGBl. I 2022, 850).

Zuständig für den Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG ist die Bescheinigungsstelle Forschungszulagengesetz (**BSFZ**). Das Verfahren richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (BMF, 11.11.2021, Rn. 223 f.).

Für FuE-Vorhaben, für welche die FZul beantragt werden soll, muss ein Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG gestellt werden; für mehrere FuE-Vorhaben kann dies gleichzeitig in einem Antrag ge-

schehen (zu Folgendem s. auch BMF, 11.11.2021, Rn. 225 ff.). Der Antrag ist vom Anspruchsberechtigten selbst elektronisch über das Web-Portal des BSFZ (www.bescheinigung-forschungszulage.de) zu stellen (darin kann er weitere Bevollmächtigte und „Antragsbearbeiter“ benennen). Zur Registrierung reicht ein gültiges ELSTER-Zertifikat (<http://www.elster.de/eportal/start>). Das Antragsverfahren ist gebührenfrei. Antragsfristen sind nicht zu beachten; es ist nur sicherzustellen, dass dem Finanzamt die Bescheinigung vor dem Antrag der FZul vorliegen.

Die Bescheinigung kann vor oder während der Durchführung eines Forschungs- oder Entwicklungsvorhabens oder nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das die Zulage beantragt werden soll, beantragt werden (§ 3 Abs. 2 FZulBV). Bei mehrjährigen Projekten ist bei Folgeanträgen voraussichtlich kein erneuter Antrag auf Bescheinigung erforderlich, wenn das Vorhaben unverändert fortgeführt wird.

Hinweis

Der Antrag sollte einheitlich für alle FuE-Vorhaben eines Wirtschaftsjahres gestellt werden (BR-Drucks. 625/19,9). Denn dann ist der Antrag – wie dargestellt – kostenfrei. Werden weitere Anträge auf eine Bescheinigung nach § 6 FZulG gestellt, können Gebühren und Auslagen festgesetzt werden. Insoweit muss der Antragsteller im Einzelfall abwägen, ob die Kostenersparnis oder die frühzeitige Gewissheit über die Anerkennung eines Projekts als FuE-Vorhaben für ihn Vorrang hat.

Nach § 5 Abs. 3 FZulBV, § 7 Abs. 1 FZulBV soll die Bescheinigung nach § 6 FZulG dem Antragsteller durch die BSFZ innerhalb von drei Monaten nach Vorlage der vollständigen Unterlagen bekanntgegeben und dem zuständigen Finanzamt übermittelt werden (BMF; 11.11.2021, Rn. 230 f.).

Die **Bescheinigung nach § 6 FZulG** ist der **Grundlagenbescheid** für die Festsetzung der Forschungszulage i. S. d. § 171 Abs. 10 Sätze 2 und 3 AO sowie § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, Details s. BMF, 11.11.2021, Rn. 232 ff.). Der Bescheid bindet das Finanzamt; dieses ist nur noch für die Prüfung der Höhe nach und nicht mehr für die Prüfung zuständig, ob ein FuE-Vorhaben vorliegt.

Die bescheinigende Stelle entscheidet anhand der Pflichtangaben des Anspruchsberechtigten im Antrag. Sie kann weitere Unterlagen anfordern und Vorortprüfungen durchführen sowie auch externe Gutachter hinzuziehen (§ 4 FZulBV). Die Kosten für die Gutachter trägt die Bescheinigungsstelle. Der Antragsteller kann bei Antragstellung der Hinzuziehung externer Gutachter widersprechen; Unklarheiten gehen dann aber zu seinen Lasten.

Hinweis

Gegen die Bescheinigung bzw. deren Ablehnung kann **Widerspruch** eingelegt werden (§ 5 Abs. 5 FZulBV).

9.3 Festsetzung/Leistung der Forschungszulage

Die FZul wird in einem Forschungszulagenbescheid festgesetzt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 FZulG). Bei Mitunternehmerschaften geschieht dies im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung entsprechend dem Gewinnverteilerschlüssel gegenüber dem einzelnen Mitunternehmer – nach § 10 Abs. 2 Satz 4 FZulG auch bei Änderung des Forschungszulagenbescheids. Für Aufhebungen und Änderungen dieses Bescheids gelten die allgemeinen Regelungen der AO für das Steuerfestsetzungsverfahren (§§ 129, 172 ff. AO) entsprechend.²⁰

²⁰ Näheres zum Festsetzungsverfahren s. BMF, 11.11.2021, 239 ff., 246 ff.

10. Anrechnung auf die Steuer

§ 10 FZulG sieht vor, dass die Forschungszulage in einem Forschungszulagenbescheid festgesetzt und bei der jeweils nächsten Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer vollständig auf die festgesetzte Steuer angerechnet wird (Details in BMF, 11.11.2021, Rn. 258 ff.). Hierzu wurde die Forschungszulage in § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG (ggf. i. V. m. § 31 KStG) aufgenommen.

11. Verzinsung

Sollte ein Forschungszulagenbescheid aufgehoben oder zuungunsten des Anspruchsberechtigten geändert werden, ist wäre die Rückzahlung gem. § 11 FZulG nach §§ 238 und 239 AO zu verzinsen (dazu BMF, 11.11.2021, Rn. 275 ff.).

Hinweis

Der Zinssatz beträgt gem. den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtsbeschlusses vom 08.07.2021 – 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 – rückwirkend ab 2019 0,15 % monatlich, d. h. 1,8 % jährlich (§ 233a AO i. d. F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 21.07.2022, BGBl. I S. 1142), zuvor: 0,5 % monatlich bzw. 6 % jährlich. Die Angemessenheit des Zinssatzes wird künftig alle 2 Jahre – erstmals zum 01.01.2026 (§ 238 Abs. 1c AO) – evaluiert. Eine Änderung des Zinssatzes erfolgt erst bei Abweichung um mehr als 1 % von dem zuletzt festgesetzten/angepassten geltenden Basiszinssatz nach § 247 BGB.

Der **Zinslauf** beginnt mit dem Tag der Bekanntgabe des Forschungszulagenbescheids. Der **Höhe** nach bemessen sich die Zinsen anhand der Differenz zwischen ursprünglich und neu festgesetzter Forschungszulage (§ 11 Satz 3 FZulG). **Zinsschuldner** ist derjenige, bei dem die Forschungszulage auf die Est/KSt angerechnet wurde.

12. BMF FAQ

Das BMF hat zu Einzelheiten am 29.04.2020 „FAQ zum Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) vom 14. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2763)“ veröffentlicht, die einen ergänzenden Überblick über die Regelungen geben. Diese Information wird ständig aktualisiert und ist auf der Homepage des BMF abrufbar.

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2022 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Diese Broschüre und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt.

Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © NDABCREATIVITY/www.stock.adobe.com

Stand: Juli 2022

DATEV-Artikelnnummer: 12438

E-Mail: literatur@service.datev.de