

# Das neue Forschungs- zulagengesetz

- Fördervoraussetzungen
- Antragsverfahren



**Mandanten-Info**

# **Das neue Forschungszulagengesetz**

Vorwort

1 Anspruchsberechtigung

2 Begünstigte FuE-Vorhaben

2.1 FuE-Vorhaben

2.2 FuE-Definitionen

3 Organisatorische Ausgestaltung von FuE-Vorhaben

4 Höhe der Förderung

4.1 Ermittlung der Bemessungsgrundlage

4.2 Förderhöhe

5 Verbundene Unternehmen

6 Bestimmung des Höchstbetrags bei Kooperationsvorhaben

7 Kumulierung mit anderen Förderungen

8 Ertragsteuerliche Behandlung der Zulage

9 Auftragsforschung beim Auftraggeber

10 Verfahren

10.1 Antrag auf FuE-Bescheinigung

10.2 Antrag auf Forschungszulage beim Finanzamt

10.3 Festsetzung/Leistung der Forschungszulage

11 Anrechnung auf die Steuer

12 Verzinsung

13 Anwendung der Abgabenordnung

14 Rechtsanspruch auf die Forschungszulage

15 Inkrafttreten und Anwendung

### Vorwort

Am 01.01.2020 ist das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG –) in Kraft getreten. Ziel der Förderung ist es, zusätzliche private FuE-Investitionen von Investoren 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 Förderungshöhe 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 werden. 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<sup>1</sup> – AGVO – fällt. Die AGVO dient dazu, bestimmte staatliche Beihilfemaßnahmen als mit dem Binnenmarkt vereinbar zu erklären. Das Gesetz galt zunächst für sechs Monate. Die EU-Kommission hat am 26.06.2020 die Anwendbarkeit über den 30.06.2020 hinaus zunächst bis zum 30.06.2021 genehmigt.<sup>2</sup> BMF, Bekanntmachung vom 01.07.2020 In die Abhandlung ist auch die Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung (FZulBV) vom 30.01.2020 (BGBl. I 2020, 118) eingearbeitet. Das FZulG erweist sich als ein aus Sicht der Förderpraxis gelungenes Förderinstrument.

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> BMF, Bekanntmachung vom 01.07.2020

## 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 (§ 3 Abs. 1 FZulG), 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 würde zudem gegen die Dienstleistungsfreiheit gem. Art. 56 AEUV verstoßen.<sup>3</sup>

**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 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.<sup>4</sup> Darüber hinaus können solche Einrichtungen mittelbar von der beim Auftraggeber geförderten Auftragsforschung (vgl. Ausführungen unter →*Kapitel 9*) profitieren.

An dieser Stelle ist auf die sog. **De-minimis-Verordnung**<sup>5</sup> hinzuweisen, da § 9 Abs. 5 FZulG die Forschungszulage von **Einzelunternehmern** insoweit beschränkt, als die Forschungszulage nur gewährt wird, soweit die Voraussetzungen dieser Verordnung erfüllt sind. Folgende Aspekte sind wichtig:

---

<sup>3</sup> EuGH 10.03.2005 – C-39/04, Laboratoires Fournier, Sl.g I 2005, 2068.

<sup>4</sup> BR-Drucks. 242/19, 14; s. u. a. auch Strecker, KÖSDI 3/2020, 21641, 21642.

<sup>5</sup> 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.

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 Einzelunternehmer pauschal mit 40 Euro als förderfähige Aufwendungen erfasst (Details unter →*Kapitel 4*). Die Beihilfe für pauschale Aufwendungen fällt aber nicht unter die Freistellungsvoraussetzungen der AGVO.<sup>6</sup>

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.

Der Gesamtbetrag von De-minimis-Beihilfen darf in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200.000 Euro nicht übersteigen (Art. 3 Abs. 2 De-minimis-Verordnung). Zwar können einzelne De-minimis-Beihilfen kumuliert werden. Der Höchstbetrag gilt aber für alle De-minimis-Beihilfen insgesamt und nicht separat für einzelne Beihilfen. Der Einzelunternehmer muss im Rahmen des Antrags gem. § 5 FZulG nachweisen, dass die Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung erfüllt werden.

### Hinweis

Entgegen der Annahme, dass der Einzelunternehmer dadurch benachteiligt würde, ist zu berücksichtigen, dass die genannte Begrenzung nur die Eigenleistung des Einzelunternehmers betrifft. Würde dieser über drei Jahre hinweg in 52 Kalenderwochen jede Woche 40 Wochenstunden in einem FuE-Vorhaben arbeiten und somit die größtmögliche Förderung beanspruchen, beliefe sich das Fördervolumen auf 249.600 Euro (40 Wochenstunden x 40 x 52 Kalenderwochen x drei Jahre  $\cdot$  200.000 Euro = 49.600 Euro); der Überhang betrüge dann knapp 50.000 Euro.<sup>7</sup> Der Überhang kann erst dann höher ausfallen, wenn weitere De-minimis-Beihilfen des Einzelunternehmers anfallen.

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

Erfüllt der Anspruchsberechtigte die Voraussetzungen des FZulG, besteht ein **Anspruch** auf die Forschungszulage (s. unter →*Kapitel 14*).

---

<sup>6</sup> BT-Drucks. 19/15875, 36.

<sup>7</sup> Dreßler/Schwechel, Ubg 2020, 6, 12.

Im Fall der **Auftragsforschung** (diese ist nicht von der Zulage ausgeschlossen, s. § 2 Abs. 4 Nr. 1 FZulG, s. auch unter →*Kapitel 9*) ist der Auftraggeber, der das FuE-Vorhaben in Auftrag gibt, der Anspruchsberechtigte. Allerdings muss dieser im Rahmen der Auftragsforschung seinen Sitz

- in einem Mitgliedstaat der EU oder
- in einem EWR-Staat haben; dieser Staat muss aufgrund vertraglicher Verpflichtungen (z. B. aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens) Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leisten, der die Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen für die Forschungszulage ermöglicht (§ 2 Abs. 5 FZulG).<sup>8</sup>

Die Zulage 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 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)
- 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).

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. 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).

---

<sup>8</sup> Ortwald, BBK 2020, 179, 180.

## 2 Begünstigte FuE-Vorhaben

### 2.1 FuE-Vorhaben

Grundlage für die Gewährung der Forschungszulage sind sog. FuE-Vorhaben (Projekte) i. S. d. § 2 FZulG. Die Beantragung der Forschungszulage (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 (s. dazu unter →*Kapitel 2.2*) zugeordnet werden.

### 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)<sup>9</sup> entnommen, die Details dazu enthält die 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.

---

<sup>9</sup> 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>.

FuE-Definitionen nach der AGVO

Art. 2 Nr. 83 ff	AGVO
<b>Grundlagenforschung</b>	experimentelle oder theoretische Arbeiten, die in erster Linie dem <b>Erwerb neuen Grundlagenwissens ohne erkennbare direkte kommerzielle Anwendungsmöglichkeit</b> dienen.
<b>Industrielle Forschung</b>	planmäßiges Forschen oder kritisches Erforschen zur <b>Gewinnung neuer Kenntnisse und Fertigkeiten mit dem Ziel, neue Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu entwickeln</b> oder wesentliche Verbesserungen bei bestehenden Produkten, Verfahren oder Dienstleistungen herbeizuführen. [...]
<b>Experimentelle Entwicklung</b>	<b>Erwerb, Kombination, Gestaltung und Nutzung vorhandener</b> wissenschaftlicher, technischer, wirtschaftlicher und sonstiger einschlägiger <b>Kenntnisse und Fertigkeiten mit dem Ziel, neue oder verbesserte Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu entwickeln.</b> Dazu zählen zum Beispiel auch Tätigkeiten zur Konzeption, Planung und Dokumentation neuer Produkte, Verfahren und Dienstleistungen. [...] <b>Nicht</b> umfasst werden routinemäßige oder regelmäßige Änderungen an bestehenden Produkten, Produktionslinien, Produktionsverfahren, Dienstleistungen oder andere laufende betriebliche Prozesse – selbst dann, wenn diese Änderungen oder Verbesserungen darstellen sollten.

**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).

**Checkliste für FuE-Vorhaben<sup>10</sup>**

Das FuE-Vorhaben muss

- auf die Gewinnung neuer Erkenntnisse abzielen (Neuartigkeit),
- auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruhen (schöpferisch),
- in Bezug auf das Endergebnis ungewiss sein (Ungewissheit),
- einem Plan folgen und budgetiert sein (Systematik),

<sup>10</sup> S. u. a. Dreßler/Schwechel, UbG 2020, 6, 9; Titgemeyer, DStR 2019, 1274, 1275; Trage/Wendland/Fey, BB 2019, 1943, 1944.

- zu Ergebnissen führen, die reproduzierbar sind (Übertragbarkeit und/oder Reproduzierbarkeit).

### 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); auf die Auftragsforschung wird unter →*Kapitel 9* näher eingegangen,
- 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 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 dieser Verordnung erfüllt sind.

Ein anderes Unternehmen als Kooperationspartner muss nicht selbst steuerpflichtig oder selbst anspruchsberechtigt sein. Vielmehr kann es sich auch um ein steuerbefreites Unternehmen handeln – auch um ein solches, das in einem Drittstaat ansässig ist.

## 4 Höhe der Förderung

### 4.1 Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage regelt § 3 FZulG.

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, der auf ein FuE-Vorhaben entfällt, 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 stunden-

weise 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 Mitunternehmenschaften. 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 es 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  $(40 \times 40 \times 52 =)$  83.200 Euro pro Jahr in die Bemessungsgrundlage einfließen.

Die **Eigenleistung** von **Gesellschaftern einer Personengesellschaft** für FuE-Vorhaben kann 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 Mitunternehmenschaft sicherstellen.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> 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 9*) 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-Minimis-Beihilfen in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen einen Betrag von maximal 200.000 Euro nicht übersteigen (s. auch Ausführungen unter →*Kapitel 1*).

## 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 nach § 3 Abs. 5 FZulG auf höchstens **2 Mio. Euro – laut Konjunkturpaket 2020: 4 Mio. Euro rückwirkend zum 01.01.2020 und 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.

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. Euro<sup>12</sup> 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.

---

<sup>12</sup> Dies entspricht dem Schwellenwert für experimentelle Entwicklung der AGVO.

## 5 Verbundene Unternehmen

Verbundene Unternehmen können die Bemessungsgrundlage von 2 Mio. Euro nur einmal insgesamt in Anspruch nehmen, § 3 Abs. 6 FZulG. Die Definition der verbundenen Unternehmen richtet sich nach dem Aktienrecht. § 15 AktG definiert verbundene Unternehmen als rechtlich selbstständige Unternehmen, die im Verhältnis zueinander

- in Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen und mit Mehrheit beteiligte Unternehmen (§ 16),
- abhängige und herrschende Unternehmen (§ 17),
- Konzernunternehmen (§ 18),
- wechselseitig beteiligte Unternehmen (§ 19) oder
- Vertragsteile eines Unternehmensvertrags (§§ 291, 292)

sind. Durch das Erfordernis einer Mehrheit gilt grundsätzlich eine Schwelle von mehr als 50 Prozent des Kapitals oder der Stimmrechte – auch bei bestimmten mittelbaren Verbindungen.

## 6 Bestimmung des Höchstbetrags bei Kooperationsvorhaben

Neben der eigenbetrieblichen Forschung und der Auftragsforschung (vgl. →Kapitel 3 und 9) werden auch FuE-Kooperationsvorhaben mit anderen Unternehmen (§ 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) oder mit Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung (Nr. 3) unterstützt. Kooperationsvorhaben sind auch mit nicht 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.

### Hinweis

Klare und gut dokumentierte Regelungen zur Abgrenzung der entstehenden FuE-Aufwendungen zwischen den Kooperationspartnern sind daher gerade in diesen Fällen unerlässlich.

Jeder der (anspruchsberechtigten) Kooperationspartner kann die Bemessungsgrundlage jeweils in Höhe von bis zu 2 Mio. Euro (laut Konjunkturpaket 2020: 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 die 2 Mio. (4 Mio.) Euro nur insgesamt beanspruchen können (§ 3 Abs. 7 FZulG).

### Berechnungsschema für die Ermittlung der Zulagenhöhe<sup>13</sup>

Arbeitslöhne, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen zzgl. der nach § Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberleistungen	Euro
+ Arbeitslöhne, die aufgrund eines DBA mit einem EU-/EWR-Staat oder der Schweiz nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, zzgl. der nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberleistungen	Euro
+ Eigenleistungen der Unternehmer und Tätigkeitsvergütungen für Gesellschafter einer Gesellschaft (max. 40 Euro/Stunde bei 40 Wochenstunden) – De-minimis-Grenze von 200.000 Euro in drei Veranlagungszeiträumen beachten!	Euro
= Bemessungsgrundlage, höchstens 2.000.000 Euro (4 Mio. Euro) pro Jahr pro Anspruchs-	Euro

<sup>13</sup> Ortwald, BBK 4/2020, 179, 183.

berechtigtem

Förderungsbetrag = Bemessungsgrundlage x 0,25, gedeckelt zzgl. anderer staatlicher Beihilfen  
auf max. 15.000.000 Euro je FuE-Vorhaben

Euro

## 7 Kumulierung mit anderen Förderungen

Die Forschungszulage kann nach § 7 FZulG grundsätzlich neben anderen Förderungen bzw. staatlichen Beihilfen für ein begünstigtes FuE-Vorhaben gewährt werden. Zu beachten ist dabei aber nach § 17 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).

## 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 11*), 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 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.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Ob die vom Gesetzgeber intendierte Steuerfreiheit auch in bilanzsteuerrechtlicher Hinsicht greift, bezweifelt Althoff BB 2020 1256 ff.

## 9 Auftragsforschung beim Auftraggeber

Der Vorteil der Auftragsforschung liegt darin, dass Unternehmen sie zur Durchführung projektbezogener 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.

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. Diese Begrenzung auf 60 % pauschaliert laut Gesetzesbegründung den Anteil der echten FuE-Personalkosten im Verhältnis zum gesamten Auftragsvolumen der Fremdvergabe.<sup>15</sup>

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 <sup>1</sup>/<sub>3</sub> Mio. Euro förderfähig.

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

## 10 Verfahren

### 10.1 Antrag auf FuE-Bescheinigung

Das Antragsverfahren ist zweistufig konstruiert:

- Der Anspruchsberechtigte muss nach § 5 FZulG beantragen, ihm eine Bescheinigung nach § 6 FZulG auszustellen, die ihm verbindlich bescheinigt, dass ein begünstigtes FuE-Vorhaben i. S. d. § 2 FZulG gefördert werden soll.
- Anschließend wird Forschungszulage aufgrund der Bescheinigung festgesetzt.

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.

Die inhaltliche Prüfung (dem Grunde nach)

---

<sup>15</sup> BT-Drucks. 19/1485, 34.

- entscheidet, ob FuE-Tätigkeiten vorliegen,
- gilt der Prüfung der Höhe der begünstigten FuE-Kosten,

§ 6 Abs. 1 FZulG ist die Ermächtigungsgrundlage für den Erlass einer Rechtsverordnung, in der weitere Verfahrensdetails geregelt werden. Von dieser Ermächtigung haben das Bundesministerium für Bildung und Forschung im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und dem Bundesministerium für Wirtschaft in Form der Verordnung zur Durchführung von § 14 Absatz 1 des Forschungszulagengesetzes (Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnen – **FZulBV**) vom 30.01.2020 (BGBl. I 2020, 118) Gebrauch gemacht.

Der Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 6 FZulG ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck des BMBF elektronisch bei der zuständigen Bescheinigungsstelle für sämtliche FuE-Vorhaben eines Wirtschaftsjahres zu stellen, für die ein Antrag auf Forschungszulage beim Finanzamt gestellt werden soll (§ 3 Abs. 1 FZulBV).

### **Hinweis**

Das BMF wurde bewusst nicht als zuständige Stelle für die Beurteilung eingesetzt, ob ein förderungsfähiges FuE-Vorhaben vorliegt; für diese Prüfung ist eine vom BMBF durch Rechtsverordnung bestimmte bzw. beauftragte Stelle zuständig (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 FZulG), die zur Durchführung wiederum eine oder mehrere Bescheinigungsstellen bestimmen kann. Die zuständigen Bescheinigungsstellen sollen durch das BMBF im gemeinsamen Ministerialblatt (GMBL.) veröffentlicht werden. Bislang ist diese Rechtsverordnung aber noch nicht erlassen worden. Ziel ist, dass die Stelle ab Mitte 2020 erst Anträge bearbeiten kann. Durch § 2 FZulBV wird die genannte Ermächtigung allein dem BMBF übertragen. Ob dies als unzulässige Subdelegation gegen Art. 80 Abs. 1 Satz 4 GG verstößt, wäre zu diskutieren bzw. durch Gerichte zu klären.

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 **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.

Aus Sicht der Praxis ist zu erwarten, dass die Unternehmen den Antrag i. d. R. im nachhinein stellen werden, da dann ein Rechtsanspruch auf die Forschungszulage besteht (vgl. unter →*Kapitel 14*).

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.

Die Bescheinigung (das Muster der Bescheinigung wird nach § 5 Abs. 3 FZulG im Bundessteuerblatt bekannt gemacht) soll **innerhalb von 3 Monaten** nach Vorlage der vollständigen Unterlagen bekanntgegeben und dem zuständigen Finanzamt übermittelt werden (§ 5 Abs. 3, § 7 Abs. 1 FZulBV-E).

### Hinweis

Gegen die Bescheinigung bzw. deren Ablehnung kann **Widerspruch** eingelegt werden (§ 5 Abs. 5 FZulG). Der Widerspruch ist gegen die Bescheinigung zulässig.

## 10.2 Antrag auf Forschungszulage beim Finanzamt

In einem zweiten Schritt bzw. in einem separaten Antrag, der auch die Bescheinigung umfassen muss, wird die Förderung selbst beantragt. Die Forschungszulage ist nach § 5 Abs. 1 FZulG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (also elektronisch) über die **amtlich beschriebene Schnittstelle** 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 beantragen.

Der Antrag muss

- exakt diejenigen Angaben enthalten, die das Finanzamt zur umfassenden Prüfung des Sachverhalts benötigt; die Angaben sind genau zu bezeichnen und nachzuweisen, und
- die Erklärung enthalten, dass keine Ausschlussgründe für die Beanspruchung der Forschungszulage i. S. d. § 9 FZulG vorliegen.

Auch hier ist eine **Antragsfrist** zu beachten: Der Antrag auf Forschungszulage ist nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1 und 2 FZulG vom Arbeitnehmer bezogen wurden oder nach § 3 Abs. 3 und 4 FZulG entstanden sind, zu stellen.

Die **Bescheinigung ist ein Grundlagenbescheid** i. S. d. der §§ 171 und 175 AO für die Festsetzung der Forschungszulage.<sup>16</sup> Der Bescheid bindet das Finanzamt; es ist nur noch für die Prüfung der Höhe nach und nicht mehr für die Prüfung, ob ein FuE-Vorhaben vorliegt, zuständig.

---

<sup>16</sup> Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 FZulG, „Grundlage für die Festsetzung der Forschungszulage ist eine Bescheinigung...“.

Der Antrag kann **innerhalb der Festsetzungsfristen** der Abgabenordnung und damit innerhalb von vier Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 FZulG entstanden ist, gestellt werden (§ 12 FZulG i. V. m. §§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 1 AO). Dem Antrag ist die Bescheinigung nach § 6 FZulG beizufügen.

#### **Hinweis**

Insofern ist für den Anspruchsteller eine Vereinfachungsregelung vorgesehen: Die Bescheinigungsstelle übernimmt diese Übermittlung der Bescheinigung an das zuständige Finanzamt (§ 7 Abs. 1 FZulBV).

Der Anspruchsberechtigte muss **versichern**, dass sich die im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens nach § 6 FZulG erklärten und der Bescheinigung zugrunde gelegten Sachverhalte nicht geändert haben (§ 5 Abs. 4 Satz 2 FZulG).

### **10.3 Festsetzung/Leistung der Forschungszulage**

Die Forschungszulage wird in einem Forschungszulagenbescheid festgesetzt. Bei Mitunternehmenschaften 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.

Die **Leistung** der Forschungszulage erfolgt im Rahmen der nächsten Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

## **11 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. Hierzu wurde die Forschungszulage in § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG (ggf. i. V. m. § 31 KStG) aufgenommen. Übersteigt die anzurechnende Forschungszulage die Steuerschuld, wird dieser Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Bescheids ausgezahlt (§ 36 Abs. 4 Satz 2 EStG). Bei Projekten mit einer längeren Laufzeit über mehr als ein Jahr kann dieser Prozess in einem jährlichen Turnus erfolgen.

**Beispiel:** Die Forschungszulage für 2020 wird im April 2021 festgesetzt. Die Körperschaftsteuer für den VZ 2018 wird im Juli 2021 veranlagt. Die Forschungszulage für 2020 wird im Juli 2021 auf die Steuerschuld für den VZ 2018 angerechnet.

Eine nachträgliche Änderung des Forschungszulagenbescheids führt zu einer entsprechenden Änderung der Anrechnung (§ 10 Abs. 3 FZulG); bei Mitunternehmerschaften ist zuvor jedoch die Änderung der gesonderten und einheitlichen Feststellung abzuwarten.

## 12 Verzinsung

Sollte ein Forschungszulagenbescheid aufgehoben oder zuungunsten des Anspruchsberechtigten geändert werden, wäre nach § 11 FZulG die Rückzahlung gem. der §§ 238 und 239 AO mit 6 % p. a. zu verzinsen.

### Hinweis

Die Festsetzung der Verzinsung sollte angefochten und offengehalten werden, da diesbezüglich die Verfassungsmäßigkeit der Zinshöhe bezweifelt wird.<sup>17</sup>

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.

## 13 Anwendung der Abgabenordnung

- **Steuervergünstigungen:** Bezüglich der weiteren Ausgestaltung des Verfahrens sind nach § 12 FZulG die Vorschriften der AO zu Steuervergünstigungen (Ausnahme: Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO) entsprechend anwendbar.
- **Änderung des Forschungszulagenbescheids:** Anwendbar sind die Normen für die Änderung von Steuerbescheiden (§§ 129, 172 ff. AO).
- **Rechtsweg:** Bei Streitigkeiten bzgl. des Forschungszulagenbescheids und der Rückforderungen ist der Finanzrechtsweg gegeben (§ 12 Abs. 2 FZulG i. V. m. § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO). Für Streitigkeiten betr. die Bescheinigung nach § 6 FZulG sind die Verwaltungsgerichte zuständig, sodass dann auch ein Vorverfahren in Form des Widerspruchsverfahrens durchzuführen ist.

---

<sup>17</sup> BFH, Beschl. vom 25.04.2018 – IX B 21/18.

## 14 Rechtsanspruch auf die Forschungszulage

Sind alle Voraussetzungen für die Gewährung der Forschungszulage erfüllt, besteht darauf ein Rechtsanspruch. Dieser entsteht sogar bereits, bevor die Forschungszulage beantragt und Bescheinigung nach § 6 FZulG erstellt wird. Nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Nach § 37 Abs. 1 AO gelten auch die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche als Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis.<sup>18</sup>

Folglich entsteht der Anspruch auf Forschungszulage mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem der Tatbestand (begünstigtes FuE-Vorhaben bzw. förderfähige Aufwendungen) verwirklicht ist. § 4 Abs. 1 Satz 2 FZulG regelt dies ausdrücklich:

*„Der Anspruch auf Forschungszulage entsteht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen ... bezogen worden sind oder die ... förderfähigen Aufwendungen ... entstanden sind“.*

## 15 Inkrafttreten und Anwendung

Das Forschungszulagengesetz ist am Tag nach der Verkündung, d. h. am 01.01.2020, in Kraft getreten.

Die Forschungszulage wird erstmals für FuE-Vorhaben gewährt, mit deren Arbeiten nach diesem Zeitpunkt begonnen oder für die der Auftrag nach dem 01.01.2020 erteilt wird, § 8 Abs. 1 FZulG.

Vor Beginn des begünstigten FuE-Vorhabens bzw. bevor die förderfähigen Aufwendungen getätigt wurden, ist kein Antrag auf die steuerliche Förderung zulässig. Entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr, kann er daher grundsätzlich frühestens am 01.01.2021 gestellt werden. Dies gilt nach Ansicht des BMF auch für Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr, obwohl diese den Antrag bereits im Laufe des Jahres 2020 stellen könnten, da sie vor dem 01.01.2021 die erforderlichen organisatorischen und technischen Voraussetzungen voraussichtlich nicht erfüllen dürften (BMF, FAQ vom 19.04.2020).

Hier sei der Hinweis erlaubt, dass das BMF 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 hat, die einen ergänzenden Überblick über die Regelungen geben.

---

<sup>18</sup> Vgl. Klein/Ratschow, 14. Aufl. 2018, AO § 37 Rn. 8.

Nach § 17 Abs. 1 FZulG wird die Bundesregierung das Gesetz spätestens nach Ablauf von fünf Jahren evaluieren.

© 2020 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

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

Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich 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 2020

DATEV-Artikelnummer: 12438

E-Mail: [literatur@service.datev.de](mailto:literatur@service.datev.de)

TLC AG  
Steuerberatungsgesellschaft

TLC Legal Partnerschaft mbB  
Rechtsanwälte, Steuerberater

TLC Management Consultants GmbH  
Unternehmensberatung



**TLC AG**  
Steuerberatungsgesellschaft  
Zimmerstraße 79-80  
10117 Berlin  
Tel.: +49 (030) 726 188 460  
Fax: +49 (030) 726 188 469  
info@tlc.ag