

## UNTERNEHMENSSTEUERRECHT

## Endlich: Steuerliche Förderung von FuE im Rahmen des Forschungszulagengesetzes

von Dr. Daniel R. Kälberer, Hattenhofen

| Abseits der Diskussionen um Brexit und Digitalsteuer war das Fiskalgeschehen zuletzt von selektiven Nejustierungen und „Reparaturgesetzgebung“ geprägt; eine Grundlagenreform des Unternehmenssteuerrechts blieb unterdessen aus. Mit der Einführung eines Forschungszulagengesetzes wird nun ein seit Jahren auf der Agenda stehendes Vorhaben zur Stärkung des Unternehmensstandorts Deutschland endlich umgesetzt. Und auch wenn zurzeit die Steuerhilfen in Sachen „Corona“ überall im Fokus stehen, sollte dies Grund genug sein, einen Blick auf das neue Gesetz zu werfen. |

### 1. Relevanz und Zielsetzung einer steuerlichen FuE-Förderung

Angesichts vielfältiger Veränderungen in Wirtschaft und Gesellschaft verwundert es nicht, dass das Steuerrecht evidenten Zeitströmen und internationalen Einflussfaktoren ausgesetzt ist (vgl. Schön, StuW 18, 201). Auch wenn Steuer-normen regelmäßig für außerfiskalische Ziele instrumentalisiert werden, ist der Steuergesetzgeber geradezu angehalten, technische, wirtschaftliche und gesellschaftliche Veränderungen in den Betrachtungshorizont miteinzubeziehen. In einer von Globalisierung und Digitalisierung geprägten Welt ist deshalb ein Spagat zwischen Fiskalerfordernissen, Verteilungsgerechtigkeit und der „Steuerpolitik als unternehmerischer Wachstumsmotor“ erforderlich (Endres/Spengel, FS Lüdicke, Verlag C. H. Beck, München 19, 126).

Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen (KMU) bleiben bei der Umsetzung gesamtwirtschaftlich wünschenswerter Projekte oftmals „auf der Strecke“. Hier setzt das neue „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung“ vom 14.12.19 an (FZulG, BStBl I 20, 122), das für sämtliche Unternehmen gilt, unabhängig von ihrer Größe, Gewinnsituation und vom Unternehmenszweck. Mit dem 2. Corona-Steuerhilfegesetz (BT-Drs. 19/20332 v. 24.6.20) soll die maximale Bemessungsgrundlage der steuerlichen Forschungszulage für nach dem 30.6.20 und vor dem 1.7.26 entstandene förderfähige Aufwendungen auf 4 Mio. EUR erhöht werden.

### 2. Inhalte des Forschungszulagengesetzes

#### 2.1 Anspruchsberechtigung

Anspruchsberechtigt sind nach § 1 Abs. 1 FZulG sämtliche Steuerpflichtige i. S. d. EStG und KStG, soweit sie Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–3 EStG erzielen, nicht von der Besteuerung befreit sind und die im FZulG genannten Voraussetzungen erfüllen. Damit sind sowohl unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtige anspruchsberechtigt, wohingegen steuerbefreite Körperschaften nicht von der Förderung erfasst werden. Letztere sind allerdings dann nicht ausgeschlossen, wenn sie ihre begünstigten FuE-Tätigkeiten „in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, einem nicht steuerbefreiten Betrieb gewerblicher Art oder einer sonstigen steuerpflichtigen rechtlichen Einheit“ ausüben (Kußmaul/Berens, StB 20, 2).

Spagat zwischen Fiskalerfordernissen, Wachstumsförderung und Gerechtigkeit

Steuerliche Förderung von KMU besonders im Fokus

Anspruchsberechtigt sind steuerpflichtige Unternehmen mit Gewinneinkünften

**Beachten Sie** | Gewerblich tätige Mitunternehmerschaften gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sind nach § 1 Abs. 2 FZulG hingegen selbst anspruchsberechtigt, d. h. die Mitunternehmerschaft wird trotz fehlender Steuersubjekteigenschaft als Anspruchsberechtigte fingiert.

Von einer Förderung explizit ausgeschlossen sind nach § 9 Abs. 2 FZulG hingegen Unternehmen **in Schwierigkeiten** i. S. d. Art. 1 Abs. 4 Buchst. c und Art. 2 Nr. 18 AGVO. Hierzu gehören insbesondere Unternehmen, die Gegenstand eines Insolvenzverfahrens sind oder eine Rettungsbeihilfe erhalten, aber diese noch nicht zurückgezahlt haben. Aber auch haftungsbeschränkte Gesellschaften, die infolge aufgelaufener Verluste mehr als die Hälfte ihres gezeichneten Stammkapitals aufgezehrt haben, zählen dazu. Entsprechendes gilt für Gesellschaften, bei denen zumindest einige Gesellschafter unbeschränkt für die Schulden der Gesellschaft haften und deren ausgewiesene Eigenmittel infolge aufgelaufener Verluste zu mehr als der Hälfte vermindert sind (Art. 2 Nr. 18 Buchst. b AGVO) oder auf die Art. 2 Nr. 18 Buchst. e AGVO zutrifft.

Darüber hinaus findet sich in § 9 Abs. 3 FZulG die sog. Deggendorf-Klausel, die ebenfalls die Anspruchsberechtigung einschränkt. Denn solange ein Unternehmen einer Anordnung zur Rückzahlung von Beihilfen aufgrund eines früheren Beschlusses der EU-Kommission zur Feststellung der Unzulässigkeit oder Unvereinbarkeit einer Beihilfe nicht nachgekommen ist, scheidet die Gewährung einer Forschungszulage aus (§ 9 Abs. 3 FZulG).

**PRAXISTIPP** | Zur Inanspruchnahme der Forschungszulage muss der Antragsteller versichern, dass keiner der in § 9 FZulG genannten Ausschlussgründe vorliegt; dies ergibt sich aus § 9 Abs. 4 FZulG. Insoweit sind etwaige Anspruchsberechtigte angehalten, sich detailliert mit den Vorgaben der AGVO zu beschäftigen.

## 2.2 Förderbare FuE-Tätigkeiten

Die begünstigten Tätigkeiten für die Gewährung der Forschungszulage werden in § 2 FZulG abschließend definiert. Umfasst werden sämtliche Vorhaben, soweit sie sich einem oder mehreren der folgenden Bereiche zuordnen lassen:

- Grundlagenforschung
- Industrielle Forschung
- Experimentelle Entwicklung

Anders als noch im Regierungsentwurf vorgesehen, spricht das FZulG nicht mehr ausdrücklich davon, dass die FuE-Tätigkeit „neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Endergebnis, systematisch sowie übertragbar und/oder reproduzierbar sein“ soll (BT-Drs. 19/10940 v. 17.6.19, 13; vgl. auch BT-Drs. 19/14875 v. 6.11.19, 22). Zudem fällt auf, dass das finale Gesetz anstelle von „angewandter Forschung“ auf den Begriff der „industriellen Forschung“ abstellt (vgl. Kußmaul/Berens, StB 20, 3). Damit orientiert sich der Gesetzgeber begrifflich an den Vorgaben der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO), deren jeweils gültige Fassung über den dynamischen

„Krisenunternehmen“  
von der Förderung  
ausgeschlossen

Deggendorf-Klausel  
als ein weiterer  
Ausschlussgrund

Finales Gesetz stellt  
auf „industrielle  
Forschung“ ab

Globalverweis in § 9 Abs. 1 FZulG zur Anwendung kommt (vgl. Meyering/Hintzen/Reiter, DB 20, 65). In ihrer derzeitigen Fassung werden Grundlagenforschung, industrielle Forschung und experimentelle Entwicklung dort in Art. 2 Nr. 84 bis 86 AGVO wie folgt definiert:

- **Grundlagenforschung:** experimentelle oder theoretische Arbeiten, die in erster Linie dem Erwerb neuen Grundlagenwissens ohne erkennbare direkte kommerzielle Anwendungsmöglichkeiten dienen (Art. 2 Nr. 84 AGVO).
- **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. Hierzu zählen auch die Entwicklung von Teilen komplexer Systeme und u. U. auch der Bau von Prototypen in einer Laborumgebung oder in einer Umgebung mit simulierten Schnittstellen zu bestehenden Systemen wie auch von Pilotlinien, wenn dies für die industrielle Forschung und insbesondere die Validierung von technologischen Grundlagen notwendig ist (Art. 2 Nr. 85 AGVO).
- **Experimentelle Entwicklung:** Erwerb, Kombination, Gestaltung und Nutzung vorhandener wissenschaftlicher, technischer, wirtschaftlicher und sonstiger Kenntnisse und Fertigkeiten mit dem Ziel, neue oder verbesserte Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu entwickeln. Dazu zählen z. B. auch Tätigkeiten zur Konzeption, Planung und Dokumentation neuer Produkte, Verfahren und Dienstleistungen (Art. 2 Nr. 86 AGVO).

Nach § 2 Abs. 3 FZulG zielen begünstigte FuE-Vorhaben darauf ab, eine genau definierte unteilbare Aufgabe ökonomischer, wissenschaftlicher oder technischer Art mit klar festgelegten Zielen durchzuführen. Dabei kann ein FuE-Vorhaben nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 3 S. 2 FZulG aus mehreren Arbeitspaketen, Tätigkeiten oder auch Dienstleistungen bestehen. Lassen sich die FuE-Vorhaben allerdings nicht eindeutig voneinander trennen und haben sie nur gemeinsam technischen Erfolg, sind sie als ein einziges Vorhaben zu betrachten.

**MERKE |** Handelt es sich allerdings um eine Tätigkeit, die unter § 2 Abs. 2 FZulG fällt, ist eine Förderung explizit ausgeschlossen: Denn ist ein Produkt oder ein Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Tätigkeit nur die Marktentwicklung oder soll durch diese Tätigkeit nur das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, kann diese Tätigkeit nicht mehr den drei Bereichen Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung zugeordnet werden (§ 2 Abs. 2 FZulG).

Hinsichtlich der organisatorischen Ausgestaltung besagt § 2 Abs. 4 FZulG, dass begünstigte FuE-Vorhaben als eigenbetriebliche Forschung, als Auftragsforschung oder als Kooperation ausgeübt werden können. Geeignete Kooperationspartner sind hierbei nicht nur andere Unternehmen, sondern auch Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung (z. B. Hochschulen, Forschungsinstitute). In weiterer Abkehr zum Regierungsentwurf, sieht

Neuentwicklung  
oder Verfeinerung  
von Produkten oder  
Verfahren

Mehrere  
Arbeitspakete sind  
ggf. als ein Vorhaben  
einzustufen

Auch Hochschulen  
kommen als  
Kooperationspartner  
in Betracht

das finale FZulG die Förderung von Auftragsforschung beim Auftraggeber vor; die Möglichkeit eines förderberechtigten Auftragnehmers wurde hingegen nicht weiterverfolgt (vgl. BT-Drs. 19/14875 v. 6.11.19, 33).

**PRAXISTIPP** | Um die Forschungsförderung in Anspruch nehmen zu können, sind die zeitlichen Voraussetzungen des § 8 FZulG zu beachten. Demnach sind nur solche Vorhaben begünstigt, die nach dem 1.1.20 begonnen bzw. in Auftrag gegeben werden.

### 2.3 Förderbare Aufwendungen und Bemessungsgrundlage

Die Höhe der Forschungszulage bemisst sich nach den in § 3 Abs. 1 bis 4 FZulG genannten Aufwendungen. Hierzu zählen insbesondere die FuE-bezogenen Personalkosten und Entgelte für Auftragsforschung, die innerhalb des Wirtschaftsjahres angefallen sind. Förderbare Aufwendungen sind danach die beim Anspruchsberechtigten dem Lohnsteuerabzug gem. § 38 Abs. 1 EStG unterliegenden Arbeitslöhne, die der Arbeitnehmer unmittelbar vom Arbeitgeber erhält; auch die Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers nach § 3 Nr. 62 EStG sind miteinzubeziehen. Voraussetzung ist allerdings, dass die Arbeitnehmer mit FuE-spezifischen Tätigkeiten im Rahmen eines nach § 2 Abs. 1 FZulG begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens betraut sind (§ 3 Abs. 1 S. 2 FZulG).

**PRAXISTIPP** | Anspruchsberechtigte Unternehmen haben „eine nachprüfbare Dokumentation der im begünstigten Vorhaben mit FuE-Tätigkeiten betrauten Arbeitnehmer zu führen.“ Dies ist anhand laufender Aufzeichnungen, „die eindeutig und möglichst zeitnah die geleisteten Arbeitsstunden belegen“, zu erfüllen.

Auch der Arbeitslohn eines Gesellschafters oder Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft zählt zu den förderbaren Aufwendungen, soweit dieser einem Fremdvergleich standhält und im Rahmen der forschenden Tätigkeit anfällt (§ 3 Abs. 1 S. 3 FZulG). Zudem ist es unschädlich, wenn die entsprechenden Arbeitslöhne ausweislich eines DBA mit einem anderen EU-Mitgliedstaat, EWR-Vertragsstaat oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft nicht dem Lohnsteuerabzug i. S. d. § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG unterliegen (§ 3 Abs. 2 FZulG). Des Weiteren gilt:

- Aufwendungen, die einem selbstforschenden Einzelunternehmer/Mitunternehmer entstehen, sind pauschal mit 40 EUR je Arbeitsstunde bei insgesamt maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche einzubeziehen.
- Für in Auftrag gegebene FuE-Vorhaben i. S. d. § 2 Abs. 5 FZulG betragen die förderbaren Aufwendungen 60 % des vom Anspruchsberechtigten an den Auftragnehmer gezahlten Entgelts.

Die Summe der im Wirtschaftsjahr entstandenen förderbaren Aufwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1 bis 4 FZulG bildet die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Forschungszulage. Die Bemessungsgrundlage ist allerdings auf **2 Mio. EUR je Wirtschaftsjahr** begrenzt (zur aktuellen Aufstockung der Höchstgrenze s. nächste Seite).

„Startschuss“ oder Auftragserteilung muss nach dem 1.1.20 erfolgt sein

Nachprüfbare Dokumentation ist oberstes Gebot

Weitere förderfähige Aufwendungen

Auch wenn das Gesetz in erster Linie die KMU-Förderung zum Gegenstand hat, können auch große Unternehmen von einer Förderung profitieren; eine unternehmensgrößenspezifische Begrenzung der Anspruchsberechtigung findet insoweit nicht statt (vgl. Kußmaul/Berens, StB 20, 5). Wird ein FuE-Vorhaben in Kooperation durchgeführt, gilt die Bemessungsgrundlage für jeden am Vorhaben beteiligten Anspruchsberechtigten einzeln (§ 3 Abs. 6 FZulG). Dies allerdings nur dann, wenn es sich nicht um verbundene Unternehmen handelt. Denn gerade verbundene Unternehmen i. S. d. § 15 AktG sind mit Blick auf die Bemessungsgrundlage zur Vermeidung einer mehrfachen Förderung zusammen zu betrachten (§ 3 Abs. 6 FZulG).

**PRAXISTIPP** | „In den jeweiligen Kooperationsvereinbarungen muss (...) die Zuordnung und Bezahlung der eingesetzten Arbeitskräfte präzise geregelt sein, sodass eine eindeutige Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Kooperationspartner möglich ist“ (Kußmaul/Berens, StB 20, 5).

Die Höhe der Forschungszulage beläuft sich auf 25 % der Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 5 FZulG. Daraus resultiert eine maximale Förderung von 500.000 EUR je Wirtschaftsjahr und Anspruchsberechtigten, die auf Antrag zu gewähren ist und im Zeitablauf einen Gesamtbetrag von 15 Mio. EUR je FuE-Vorhaben nicht überschreiten darf (§ 4 Abs. 2 FZulG). Mit Blick auf die massiven Auswirkungen des Coronavirus soll mit dem 2. Corona-Steuerhilfegesetz auch das FZulG geändert werden. Damit Unternehmen trotz der Krise in FuE investieren, soll die maximale Bemessungsgrundlage für nach dem 30.6.20 und vor dem 1.7.26 entstandene förderfähige Aufwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1-4 FZulG auf 4 Mio. EUR erhöht werden. Damit sind Aufwendungen, die vor dem 1.7.20 entstanden sind, auch weiterhin bis zu einer maximalen Bemessungsgrundlage von 2 Mio. EUR förderfähig. Entstehen beim Anspruchsberechtigten nach dem 30.6.20 weitere förderfähige Aufwendungen, erhöht sich die Höchstgrenze auf 4 Mio. EUR, d. h. es können weitere 2 Mio. EUR einbezogen werden. Die Forschungszulage steigt damit um weitere 500.000 EUR auf insgesamt 1 Mio. EUR (BT-Drs. 19/20332 v. 24.6.20, 40).

**Wichtig:** Auch die Vorgaben hinsichtlich der Kumulierung mit anderen Förderungen oder staatlichen Beihilfen gem. § 7 FZulG sind zu beachten. Abschließend sei auf die Anwendungsregelungen nach § 16 FZulG hingewiesen.

**FAZIT** | Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten sind essenzielle Wachstumstreiber der Ökonomie und bewirken eine Stabilisierung der Gesamtwirtschaft. Mit Blick auf die Attraktivität für Neuansiedlungen und Investitionsentscheidungen wird mit dem FZulG eine Maßnahme zur Stärkung der gesamtwirtschaftlichen Wettbewerbsfähigkeit umgesetzt, wodurch Deutschland den Anschluss zu anderen großen Industrienationen sucht. Unternehmen, die vom Regelungsbereich der Forschungszulage profitieren möchten, sollten sich umgehend mit den einzelnen Voraussetzungen für eine Anspruchsberechtigung auseinandersetzen. Für die praktische Umsetzung und administrative Handhabung sind zudem die Beantragung sowie das Verfahren der Zulagengewährung von besonderer Bedeutung.

Bei Kooperationen profitiert jeder am Vorhaben Beteiligter vollständig

Maximaler Förderbetrag

Ein wichtiger Schritt zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit

## BETRIEBSPRÜFUNGSFALLE

## § 7g EStG als neue „Spielwiese“ bei Einbringungen

von Prof. Dr. Hans Ott, StB/vBP, Köln

| In Betriebsprüfungen werden zunehmend Fälle aufgegriffen, in denen im eingebrachten Betrieb außerhalb der Bilanz Investitionsabzugsbeträge (IAB) nach § 7g EStG gebildet wurden, aber bis zum Einbringungsstichtag noch nicht durch Übertragung auf begünstigte Investitionen oder in anderer Weise aufgelöst worden sind. Dies haben viele Prüfer als neue Angriffsfläche für sich entdeckt, um ein schnelles Mehrergebnis zu erreichen. Doch wie immer gibt es auch hier unterschiedliche Auffassungen und Gegenmaßnahmen. |

### 1. Einbringung eines Betriebs in eine GmbH

Werden IAB im Zuge der Einbringung von der übernehmenden Kapitalgesellschaft fortgeführt, so sind diese nach Auffassung der Betriebsprüfung nach § 7g Abs. 3 EStG im eingebrachten Betrieb im Jahr ihrer Bildung rückgängig zu machen (unter Hinweis auf Rn. 33 des BMF-Schreibens vom 20.3.17, IV C 6 - S 2139 -b/07/10002 - 02, BStBl I 17, 423). Sind nämlich im Zeitpunkt einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder Buchwerteinbringung nach § 20 UmwStG noch Abzugsbeträge für nicht mehr realisierbare Investitionen vorhanden, so kann der Förderzweck des § 7g EStG nicht mehr erreicht werden. Die den Betrieb übernehmende GmbH ist nämlich kein Gesamtrechtsnachfolger des einbringenden Steuerpflichtigen, weil sich die einbringungsbedingte Rechtsnachfolge nach § 23 Abs. 1 i. V. m. § 12 Abs. 3 UmwStG auf das übernommene Betriebsvermögen beschränkt. Sie erstreckt sich aber gerade nicht auf den Steuerpflichtigen (vgl. Meyer in: H/H/R, § 7g EStG, Anm. 6).

**Das leidige Ergebnis:** Die fehlende Identität zwischen dem Einbringenden, der einen IAB gebildet hat, und der übernehmenden GmbH als potenzieller Investor führt zur Auflösung des IAB und damit beim Einbringenden regelmäßig zu einem unvorhergesehenen steuerlichen Mehrergebnis.

**PRAXISTIPP |** Eine Ausnahme besteht nach Rn. 33 i. V. m. Rn. 23 des BMF-Schreibens vom 20.3.17 lediglich dann, wenn ein „Restbetrieb“ bestehen bleibt, in dem die Investitionen noch vorgenommen werden können (z. B. wenn nur ein Teilbetrieb in eine Tochter-GmbH eingebracht wird) und die Investitionsfristen noch nicht abgelaufen sind. In einem solchen Fall könnte man also noch gegensteuern.

Bemerkenswert ist, dass nach Rn. 22 des BMF-Schreibens vom 20.3.17 unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 10.3.16 (IV R 14/12) der bisherige Betriebsinhaber bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG sowie bei der Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG auch dann noch einen IAB in Anspruch nehmen kann, wenn davon auszugehen ist, dass er vor der Übertragung keine Investitionen mehr tätigt. Es erfolgt also keine Auflösung des IAB, und der Rechtsnachfolger kann die Investitionen noch bis zum Ende der regulären Investitionsfrist steuerbegünstigt durchführen.

IAB im eingebrachten Betrieb im Jahr der Bildung rückgängig zu machen

Unvorhergesehenes Mehrergebnis beim Einbringenden

Rechtsnachfolger kann reguläre Investitionsfrist noch für sich nutzen