



Bericht

an den
Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

nach § 88 Abs. 2 BHO

Mangelnde Zielgenauigkeit der steuerlichen
Forschungszulage

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Abs. 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 2020 - 0905 (Bericht/2)

Bonn, den 4. März 2021

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	3
1	Berichts Anlass	5
2	Forschungszulage fördert nicht zielgenau	5
2.1	Abweichung von Anspruchs- und Anrechnungsberechtigung	5
2.2	Rechtsformabhängige Mängel der Zielgenauigkeit	6
2.2.1	Einzelunternehmen	6
2.2.2	Personengesellschaften	8
2.2.3	Kapitalgesellschaften	10
2.3	Begünstigung der Auftragsforschung	13
3	Position des Bundesministeriums der Finanzen	14
3.1	Abweichung von Anspruchs- und Anrechnungsberechtigung	14
3.2	Rechtsformabhängige Mängel der Zielgenauigkeit	14
3.2.1	Zweckbindung der Forschungszulage	14
3.2.2	Personengesellschaften	15
3.3	Auftragsforschung	15
3.4	BMF-Schreiben zur Beantwortung weiterer Zweifelsfragen	16
4	Abschließende Würdigung und Empfehlung	16
4.1	Zielgenauigkeit durch Zweckbindung verwirklichen	16
4.2	Steuerliche Förderung versus direkte Projektförderung	16
4.3	Kreis der begünstigten Personengesellschaften klarstellen	17
4.4	Auftragsforschung – Missbräuche verhindern und Regelungslücken schließen	17
4.5	Forschungszulage insgesamt rechtssicher und zielgenau ausgestalten	18

0 Zusammenfassung

0.1 Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung vom 14. Dezember 2019 (Forschungszulagengesetz – FZulG) wurde eine steuerliche Forschungszulage für Unternehmen (im Folgenden: Forschungszulage) eingeführt. Diese soll die Liquidität der begünstigten Unternehmen steigern und auf diese Weise

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

Gemessen an diesen Zielen bestehen Zweifel an der zielgenauen Ausrichtung der Forschungszulage. Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes kommt die Forschungszulage oft nicht unmittelbar bei den forschenden und entwickelnden Unternehmen an. Der Bundesrechnungshof nimmt dies zum Anlass, dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Absatz 2 BHO zu berichten. Dabei berücksichtigt er die Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen (BMF).

0.2 Das Finanzamt zahlt die Forschungszulage in Abhängigkeit von der Rechtsform des begünstigten Unternehmens aus. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften fließt die Forschungszulage unmittelbar in das Privatvermögen der Steuerpflichtigen. Eine Zuführungs- oder Einlagepflicht in das forschende oder entwickelnde Einzelunternehmen oder vergleichbare Personengesellschaften besteht nicht. Kapitalgesellschaften können mangels einer Ausschüttungs- oder Abführungssperre die erhaltene Forschungszulage an ihre Eigner weiterreichen. Insgesamt wird somit das Ziel, die Liquidität dieser Unternehmen unmittelbar und langfristig zu steigern rechtsformübergreifend verfehlt. Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes bedarf es für das Erreichen des gesetzgeberischen Ziels einer Zuführungs- bzw. Einlagepflicht sowie einer Ausschüttungs- bzw. Abführungssperre. Auf diesem Weg würden forschende oder entwickelnde Unternehmen unmittelbar von der Forschungszulage profitieren (Tz. 4.1).

- 0.3 Nach dem auslegungsbedürftigen Wortlaut des FZulG ist unklar, ob neben gewerblich tätigen Personengesellschaften auch solche begünstigt sind, die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher oder selbständiger Tätigkeit erzielen. Da eine weite Auslegung durch die Finanzverwaltung für die Betroffenen langfristig keine hinreichende Rechtssicherheit schaffen würde, empfiehlt der Bunderechnungshof, diese Regelungslücke zu schließen (Tz. 4.3).
- 0.4 Der Bundesrechnungshof sieht in den Fällen der begünstigten Auftragsforschung Zweifelsfragen, Gestaltungspotenzial und Missbrauchsgefahren. Er sieht in dem Ziel einer einfachen und unbürokratischen Ausgestaltung der Forschungszulage keine Rechtfertigung für die Schwächen des Regelwerks und regt an, diese alsbald zu beheben. Dies gilt auch in Bezug auf die Mitteilung des BMF, dass es sich bei der Pauschalierung der förderfähigen Aufwendungen bei der Auftragsforschung um eine bloß angenommene Größe zur Bemessung des durchschnittlichen Lohnaufwandes handele. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung besteht bei einer Pauschalierung die Gefahr der Verfassungswidrigkeit, soweit es dieser an einer gesicherten empirischen Basis fehlt (Tz. 4.4).
- 0.5 Ziel sollte sein, mit der Forschungszulage unmittelbar die Unternehmen zu fördern, welche tatsächlich forschen oder entwickeln. Zu diesem Zweck sollte das BMF dem Gesetzgeber zur Rechtsklarheit und Zielgenauigkeit beitragende Formulierungshilfen zur Verfügung stellen. Anderenfalls gehen die verbleibenden Rechtsunsicherheiten – insbesondere vor Gericht – zulasten der Anspruchsberechtigten und Unternehmen, deren Liquidität zugunsten ihrer Forschungs- und Entwicklungstätigkeit zeitnah gesteigert werden soll (Tz. 4.5).

1 Berichtsanlass

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung vom 14. Dezember 2019 (Forschungszulagengesetz – FZulG)¹ wurde eine steuerliche Forschungszulage (im Folgenden: Forschungszulage) für Unternehmen eingeführt. Diese soll die Liquidität der Unternehmen steigern und gleichmäßig wirken.² Auf diese Weise soll sie zusätzliche Investitionen in Forschung und Entwicklung auslösen, langfristig innovative Unternehmen in Deutschland stärken sowie Wachstum und Beschäftigung sichern.³

Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung⁴ sowie der Bundesrechnungshof⁵ hatten das Gesetzgebungsverfahren begleitet. Sie haben Bedenken geäußert, ob das Ziel des Gesetzesentwurfs effektiv und effizient umgesetzt werden kann. Aus Sicht des Bundesrechnungshofes ist es vorzuzugs-
würdig, die bereits bestehenden Finanzhilfen gezielter auszurichten.

Der Bundesrechnungshof unterrichtet den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nunmehr, weil nach seiner Einschätzung die Forschungszulage oft jedenfalls nicht unmittelbar bei den Unternehmen ankommt, die forschen und entwickeln. Die Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) hat er berücksichtigt.

In einem gesonderten Bericht hat der Bundesrechnungshof auf die rechtlichen Zweifel an der Steuerfreiheit der Forschungszulage hingewiesen.⁶

2 Forschungszulage fördert nicht zielgenau

2.1 Abweichung von Anspruchs- und Anrechnungsberechtigung

Mindestens beschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Personen sowie Mitunternehmerschaften haben einen Anspruch auf die Forschungszulage (Anspruchsberechtigte, § 1 FZulG). Voraussetzung ist, dass die

¹ BGBl. I 2019, S. 2763 ff.

² Siehe Bundestagsdrucksache 19/10940, S. 26 und Bundestagsdrucksache 19/14875, S. 28, 33.

³ Bundestagsdrucksache 19/10940, S. 14.

⁴ Stellungnahme vom 3. Mai 2019, Gz.: VIII 3 - S 2030 (BWV - FZulG), III 1/2 - S 05 20 03 02.

⁵ Bericht an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Absatz 2 BHO vom 12. Juni 2019, Gz.: VIII 3 - S 2030 (Bericht - FzulG).

⁶ Gz.: VIII 3 - 2020 - 0905 (Bericht/1).

Steuerpflichtigen förderfähige Aufwendungen (§ 3 FZulG) für begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben tätigen oder entsprechende Vorhaben beauftragen (§ 2 FZulG).

Das Finanzamt setzt die Forschungszulage fest und rechnet sie bei der nächsten Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer vollständig auf die festgesetzte Steuer an (§ 10 FZulG).

Anrechnungsberechtigte sind demnach bei

- Einzelunternehmen: die jeweiligen steuerpflichtigen natürlichen Personen durch Anrechnung der Forschungszulage auf die festgesetzte Einkommensteuer;
- Mitunternehmerschaften: die jeweiligen Gesellschafter durch eine Anrechnung entweder auf die festgesetzte Einkommensteuer (natürliche Personen) oder Körperschaftsteuer (juristische Person);
- Kapitalgesellschaften: die jeweilige Kapitalgesellschaft durch Anrechnung auf die festgesetzte Körperschaftsteuer.

2.2 Rechtsformabhängige Mängel der Zielgenauigkeit

2.2.1 Einzelunternehmen

Natürliche Personen können verschiedene steuerpflichtige Einkunftsarten verwirklichen.⁷ Diese gehen insgesamt in die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer ein. Begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben können die Steuerpflichtigen nur in Ausübung einer Gewinneinkunftsart durchführen.

Das Finanzamt rechnet bei der Steuererhebung die Forschungszulage auf die festgesetzte Einkommensteuer an, wenn die Steuerpflichtigen förderfähige Aufwendungen tätigen. Einen etwaigen Anrechnungsüberhang zahlt das Finanzamt an diese aus. In der Verwendung des ausgezahlten Betrages sind die Steuerpflichtigen frei. Das FZulG sieht weder eine bestimmte Verwendung der Mittel noch eine Zuführungs- oder Einlagepflicht in den die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit ausübenden Betrieb vor.

⁷ Nach § 2 Absätze 1 und 2 Einkommensteuergesetz (EStG) sind dies Gewinneinkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher, gewerblicher und selbständiger Tätigkeit sowie die Überschusseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften.

Beispiel 1:

Die verheiratete und unbeschränkt steuerpflichtige Ingenieurin A erforscht und entwickelt in ihrem Unternehmen hochsensible Bauteile für Akustiksensoren. Insgesamt tätigt sie im Jahr 2020 förderfähige Aufwendungen im Sinn des FZulG in Höhe von 500 000 Euro. Als abzugsfähige Betriebsausgaben mindern diese den Gewinn aus ihrer selbständigen Tätigkeit. Der Gewinn beläuft sich auf 200 000 Euro. Daneben hat A Verluste aus Vermietung und Verpachtung. Wegen umfangreicher Erhaltungsaufwendungen an ihren Zinshäusern im Jahr 2020 beträgt ihr Verlust aus Vermietung 50 000 Euro. Ihr Mann B hat Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 40 000 Euro. Gemeinsam haben sie zwei minderjährige Kinder. Bei ihrer Einkommensteuererklärung machen sie diverse Sonderausgaben und Steuerermäßigungen steuermindernd geltend.

Das zu versteuernde Einkommen der Eheleute beträgt 145 000 Euro. Das Finanzamt setzt

- die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2020 auf 40 900 Euro und
- die Forschungszulage wegen des Unternehmens der A auf 125 000 Euro⁸ fest.

Nach Anrechnung der Forschungszulage auf die festzusetzende Einkommensteuer der Eheleute zahlt das Finanzamt A und B insgesamt 84 100 Euro⁹ aus. Diese „Erstattung“ ist (gegebenenfalls)¹⁰ steuerfrei. A und B sind in der Verwendung dieses Betrages frei. Eine Zuführungs- oder Einlagepflicht in das Unternehmen der A besteht nicht.

Das aufgezeigte Beispiel macht deutlich, dass im Fall der Einzelunternehmen

- der forschende und entwickelnde Betrieb ohne eine Zuführungs- oder Einlagepflicht der Forschungszulage nicht zwangsläufig von dieser profitiert und

⁸ Die Forschungszulage beträgt 25 % der förderfähigen Aufwendungen von 500 000 Euro.

⁹ Der Erstattungsbetrag ergibt sich aus der Verrechnung der festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von 40 900 Euro mit der Forschungszulage von 125 000 Euro. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass A und B keine Vorauszahlungen auf die Steuerschuld geleistet haben.

¹⁰ Siehe Fn. 6.

- die Forschungszulage zuerst die private Liquidität der einkommensteuerpflichtigen natürlichen Personen steigert. Hierbei können auch Steuerpflichtige profitieren, die keine unmittelbare Verbindung zum Forschungs- und Entwicklungsvorhaben ausführenden Betrieb haben.

Der Bundesrechnungshof hat Bedenken, ob die Forschungszulage auf diesem Weg die Ziele,

- zusätzliche Investitionen in Forschung und Entwicklung auszulösen und damit
- langfristig innovative Unternehmen in Deutschland zu stärken sowie
- Wachstum und Beschäftigung zu sichern,

tatsächlich erreicht.

2.2.2 Personengesellschaften

2.2.2.1 Begünstigte Gesellschaften

Nur Personengesellschaften in Form einer Mitunternehmerschaft gemäß § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Einkommensteuergesetz (EStG) haben nach § 1 Absatz 2 FZulG einen Anspruch auf die Forschungszulage. Eine Mitunternehmerschaft in diesem Sinn kann eine offene Handelsgesellschaft, eine Kommanditgesellschaft und eine andere Gesellschaft sein, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen sind. Weitere Voraussetzung ist die gemeinschaftliche Erzielung von gewerblichen Einkünften.

Nach dem Wortlaut des § 1 Absatz 2 FZulG sind Personengesellschaften, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger (freiberuflicher) Tätigkeit erzielen, nicht anspruchsberechtigt.¹¹

Eine Begründung für diesen Ausschluss fehlt. Die Regelung könnte einen Verstoß gegen das verfassungsmäßige Gebot der gleichheitsgerechten Besteuerung begründen. Zumal das FZulG in Bezug auf Einzelunternehmen eine vergleichbare Einschränkung nicht vorsieht.¹²

¹¹ § 1 Absatz 2 FZulG verweist lediglich auf gewerblich tätige Mitunternehmerschaften im Sinn des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG.

¹² Vergleiche Beispiel 1, Tz. 2.2.1.

§ 13 Absatz 7 EStG (Land- und Forstwirtschaftliche Einkünfte) und § 18 Absatz 4 EStG (Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit) verweisen auf die Grundsätze der Gewinnermittlung für Mitunternehmerschaften nach § 15 Absatz 2 Satz 2 EStG. Daher spricht sich der Bundesrechnungshof für eine gesetzliche Klarstellung der Anspruchsberechtigung von Personengesellschaften für die Forschungszulage aus.

Eine weite Auslegung¹³ durch die Finanzverwaltung würde für die Betroffenen langfristig keine hinreichende Rechtssicherheit schaffen, weil sie nicht die Finanzgerichte bindet.¹⁴ Die Folge könnten unnötige und aufwändige Gerichtsverfahren sein.

2.2.2.2 Einheitliche und gesonderte Feststellung der Forschungszulage

Das Finanzamt stellt den Anspruch auf die Forschungszulage anhand des jeweiligen Gewinnverteilungsschlüssels einheitlich und gesondert für die Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft fest (§ 10 Absatz 2 FZulG). Je nach Rechtsform der Gesellschafter erfolgt eine Anrechnung bei der Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

Beispiel 2:

Die natürliche Person C gründet die C-GmbH und mit dieser die C-GmbH & Co. KG (KG). Die C-GmbH ist am Gewinn der KG nicht beteiligt und bezieht lediglich eine Avalprovision.¹⁵ C bezieht als Kommanditist 100 % des Gewinns.

Führt die KG begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben durch, hat sie einen Anspruch auf die Forschungszulage. Wendet die KG 4 Mio. Euro für förderfähige Forschungs- und Entwicklungsleistungen auf, beträgt ihr Anspruch

¹³ Für eine teleologische Extension des § 1 Absatz 2 FZulG sprechen sich aus *Dreßler/Schwechel*, Ubg 2020, 6 (8) und *Schumann*, EStB 2020, 153.

¹⁴ „Norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, können im allgemeinen weder eine einer Rechtsverordnung vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Der Vorbehalt einer späteren Auslegung durch die Rechtsprechung gilt vor allem dann, wenn die behandelte Frage zuvor höchstrichterlich noch nicht entschieden war.“, BFH-Urteil vom 26. April 1995 – X R 81/93, BStBl. II 1995, S. 754, 1. Orientierungssatz; siehe auch BVerfG-Urteil vom 31. Mai 1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, S. 214, 1. Leitsatz.

¹⁵ Eine Avalprovision ist die einem Bürgen, hier der GmbH als Vollhafter, zu zahlende Provision für die Übernahme des Haftungsrisikos.

auf Forschungszulage 1 Mio. Euro.¹⁶ Nach § 10 Absatz 2 FZulG hat das Finanzamt C die Forschungszulage in voller Höhe durch einheitliche und gesonderte Feststellung zuzurechnen.

Angenommen, dass C ein zu versteuerndes Einkommen von 400 000 Euro hat, wird das Finanzamt die Einkommensteuer auf 162 921 Euro (Grundtabelle) festsetzen. Durch die Anrechnung der Forschungszulage von 1 Mio. Euro erhält C eine (gegebenenfalls)¹⁷ steuerfreie Erstattung von 837 079 Euro. In der Verwendung des Geldes ist C frei. Eine Zuführungs- oder Einlagepflicht in die KG besteht nicht.

Auch dieses Beispiel unterstreicht die Bedenken des Bundesrechnungshofes, ob mit der derzeitigen Ausgestaltung des FZulG der vom Gesetzgeber angestrebte Förderzweck tatsächlich verwirklicht werden kann. So

- wird allein die Liquidität der jeweiligen Gesellschafter durch die Anrechnung der Forschungszulage auf ihre Einkommen- oder Körperschaftsteuer geschont oder – soweit eine Auszahlung erfolgt – erhöht und lässt die unmittelbare Liquidität der Personengesellschaft unberührt,
- fehlt es an einer Zuführungs- oder Einlagepflicht der ausgezahlten Forschungszulage durch die Gesellschafter in ihre Personengesellschaft,
- profitieren bei einer Zusammenveranlagung auch die Partner des/der Gesellschafter-s/-in.

2.2.3 Kapitalgesellschaften

2.2.3.1 Anrechnung der Forschungszulage auf die Körperschaftsteuer

Kapitalgesellschaften sind – anders als Einzelunternehmen oder Personengesellschaften – jeweils unmittelbares Besteuerungssubjekt. Sie unterliegen der Körperschaftsteuer. Auf diese rechnet das Finanzamt die Forschungszulage an. Die so erhaltene Liquidität vereinnahmen die Kapitalgesellschaften zweckungsbunden. Entsprechend könnten diese die Mittel aus der Forschungszulage an ihre Gesellschafter ausschütten. Das Ziel, die Liquidität der forschenden und entwickelnden Unternehmen nachhaltig zu steigern, würde in diesem Fall nicht erreicht.

¹⁶ Der Anspruch beläuft sich auf 25 % der förderfähigen Aufwendungen von 4 Mio. Euro.

¹⁷ Siehe Fn. 6.

Beispiel 3:

Die D-GmbH entwickelt selbstlernende Steuersysteme für Industrieroboter. Die Entwicklung ist nach dem FZulG begünstigt. Im Jahr 2020 tätigt die D-GmbH förderfähige Aufwendungen von 4 Mio. Euro. Die Forschungszulage für das Jahr 2020 beläuft sich auf 25 % der förderfähigen Aufwendungen mit hin 1 Mio. Euro.

Das Finanzamt setzt die Körperschaftsteuer der D-GmbH für den Veranlagungszeitraum 2020 auf 400 000 Euro fest. Bei der Steuererhebung rechnet es die Forschungszulage in Höhe von 1 Mio. Euro an und zahlt 600 000 Euro an die D-GmbH aus.

Die Liquidität der D-GmbH steigt um 600 000 Euro, in Höhe von weiteren 400 000 wird sie geschont. Da die Forschungszulage zweckungebunden (und gegebenenfalls steuerfrei)¹⁸ angerechnet oder ausgezahlt wird, kann die D-GmbH die erhaltene Forschungszulage ganz oder teilweise an ihre Gesellschafter ausschütten.

2.2.3.2 Forschung und Entwicklung in Organschaftsfällen

Auch bei der Anrechnung der Forschungszulage auf die Körperschaftsteuer können Personen begünstigt werden, die nicht selbst entwickeln und forschen. So in Fällen einer ertragsteuerlichen Organschaft.

Eine ertragsteuerliche Organschaft wird begründet, wenn sich eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag nach § 291 Absatz 1 Aktiengesetz (AktG) verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes gewerbliches Unternehmen (Organträger) abzuführen. Organträger kann eine natürliche Person, eine gewerblich tätige Personengesellschaft oder eine nicht von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft sein.¹⁹

Rechtsfolge der ertragsteuerlichen Organschaft ist die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger. Das Einkommen der Organgesellschaft unterliegt auf Ebene des Organträgers der Ertragsbesteuerung.²⁰

¹⁸ Siehe Fn. 6.

¹⁹ § 14 Körperschaftsteuergesetz (KStG).

²⁰ S. Adrian, StuB 2019, S. 852.

Dennoch bleiben Organträger und Organgesellschaft zivil- und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger. Sie haben ihr jeweiliges Einkommen selbständig zu ermitteln.²¹

Da die Organgesellschaft subjektiv steuerpflichtig bleibt²², wird die Auffassung vertreten, dass jede in Forschung und Entwicklung investierende Organgesellschaft eigenständig zulagenberechtigt ist.²³ Weil das Einkommen der Organgesellschaften im Regelfall jeweils null beträgt, setzt das Finanzamt Körperschaftsteuern in Höhe von 0 Euro fest. Die sodann anzurechnende Forschungszulage zahlt es in voller Höhe aus.²⁴

Beispiel 4:

Die natürliche Person E ist Organträger der F-GmbH. Zwischen der F-GmbH als Organgesellschaft und E besteht ein gültiger Gewinnabführungsvertrag nach § 291 Absatz 1 AktG. Es liegt eine ertragsteuerliche Organschaft vor.

Die F-GmbH erforscht und entwickelt Getriebe für Elektrofahrzeuge. Insgesamt tätig sie im Jahr 2020 nach dem FZulG förderfähige Aufwendungen in Höhe von 2 Mio. Euro. Somit hat sie einen Anspruch auf die Forschungszulage in Höhe von 500 000 Euro.²⁵ Aus ihrer sonstigen Geschäftstätigkeit erzielt die F-GmbH einen Gewinn von 20 000 Euro.

Da das Einkommen von 20 000 Euro dem Organträger E steuerlich zuzurechnen ist, veranlagt das Finanzamt die F-GmbH mit einer Körperschaftsteuer in Höhe von 0 Euro. Hierauf rechnet es die Forschungszulage an und zahlt 500 000 Euro an die F-GmbH aus.

Wegen des Gewinnabführungsvertrags und mangels einer Abführungssperre hat die F-GmbH diese Einnahme gegebenenfalls an E abzuführen.

²¹ BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, S. 494.

²² Walter in: Bott/Walter, KStG, 1. Aufl. 1996, 148. Lieferung (Stand: 1. Juni 2020), § 14 KStG, Rz. 799; Müller in Mössner/Seeger/Oellerich, KStG, § 14 Rz. 71 f., Stand: 31. März 2020.

²³ So beispielsweise Steuerabteilungsleiter des BMF Dr. Möhlenbrock bei der 23. Euroforum-Jahrestagung „Die Organschaft 2019“ am 10. September 2019, Rüscher, DStZ 2020, S. 125, 127.

²⁴ S. Bärsch/Dreßler/Barbu/Schwechel, DStR 2020, S. 1548, 1550.

²⁵ 25 % von 2 Mio. Euro.

2.3 Begünstigung der Auftragsforschung

Alternativ können begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben als Auftragsforschung durchgeführt werden.²⁶ In diesem Fall sind förderfähige Aufwendungen 60 % des beim Auftraggeber für den Auftrag entstandenen Entgelts.²⁷ Der Bundesrechnungshof sieht hier die Gefahr, dass Steuerpflichtige diese Möglichkeit nutzen können, um eine zu hohe Forschungszulage zu erlangen.

Beispiel 5:

Zwischen der natürlichen Person E (Organträger) und der F-GmbH (Organgesellschaft) liegt eine steuerliche Organschaft vor.

E erteilt der F-GmbH einen Entwicklungsauftrag für Getriebe von Elektrofahrzeugen. Insgesamt zahlt E im Jahr 2020 hierfür vertragsgemäß 3,5 Mio. Euro an die F-GmbH. Nach dem FZulG sind davon 60 % der Aufwendungen, also 2,1 Mio. Euro, bei E förderfähig. E hat einen Anspruch auf die Forschungszulage in Höhe von 525 000 Euro.²⁸ Diesen Betrag rechnet das Finanzamt bei der nächsten Einkommensteuererhebung an. Ein eventueller Anrechnungsüberhang wird (gegebenenfalls steuerfrei)²⁹ an E ausgezahlt. In der Verwendung der erhaltenen Liquidität ist E frei.

Anders als bei der Eigenforschung oder -entwicklung beschränkt das FZulG bei der Auftragsforschung die förderfähigen Aufwendungen nicht auf die ausgezahlten Lohnaufwendungen. Die Bemessungsgrundlage ist allein das anteilige Auftragsentgelt. Damit kann die Bemessungsgrundlage bei hoher Materialintensität sogar höher ausfallen als in Fällen der Eigenforschung oder -entwicklung.

Werden Forschungs- oder Entwicklungsaufträge zwischen nahestehenden Personen vergeben, ist bislang ungeklärt, ob die Grundsätze zur verdeckten Einlage bzw. verdeckten Gewinnausschüttung auch bei der Bemessung des Auftragsentgelts für Zwecke der Forschungszulage anzuwenden sind. Ferner sieht

²⁶ § 2 Absatz 4 Nummer 1 FZulG.

²⁷ § 3 Absatz 4 FZulG.

²⁸ 25 % von 2,1 Mio. Euro.

²⁹ Siehe Fn. 6.

das FZulG eine Prüfung der förderfähigen Aufwendungen auf ihre Fremdüblichkeit³⁰ bei der Auftragsforschung nicht vor.³¹

Daher liegt es nahe, dass das Instrument der Auftragsforschung, insbesondere bei der ertragsteuerlichen Organschaft, gestalterisch genutzt werden kann, um den Anspruch auf Forschungszulage zu maximieren.

3 Position des Bundesministeriums der Finanzen

3.1 Abweichung von Anspruchs- und Anrechnungsberechtigung

Das BMF bestätigt, dass eine Abweichung von Anspruchs- und Anrechnungsberechtigung (siehe Tz. 2.1) eintreten kann. Dies sei dem vom Gesetzgeber gewählten Weg der „Auszahlung“ der Forschungszulage durch Anrechnung auf die festgesetzte Ertragsteuer geschuldet. Nachteile seien daraus nicht abzuleiten.

3.2 Rechtsformabhängige Mängel der Zielgenauigkeit

3.2.1 Zweckbindung der Forschungszulage

Das BMF hat keine Bedenken, dass die mit dem FZulG verfolgten Ziele in der Anwendungspraxis tatsächlich nicht erreicht werden.

Nach dem FZulG sei das durchgeführte begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben Fördergegenstand. Die Aussicht auf den Erhalt der Forschungszulage solle die anspruchsberechtigten Unternehmen dazu veranlassen, zusätzliche Forschung und Entwicklung durchzuführen. Der verankerte Rechtsanspruch auf Förderung setze einen Anreiz, zusätzliche Investitionen in Forschung und Entwicklung vorzunehmen. Für diese Wirkung sei es unerheblich, ob der Unternehmer die Zulage in seinem Betriebsvermögen oder im Privatvermögen vereinnahme. Schon die Geltendmachung des Anspruchs auf die Forschungszulage und seine Festsetzung seien an diesbezüglich entstandene Aufwendungen geknüpft und belegten, dass zusätzliche Aktivitäten in Forschung und Entwicklung stattgefunden hätten.

³⁰ Der Grundsatz der Fremdüblichkeit besagt, dass die vereinbarten Konditionen vom Gesamtbild her dem entsprechen müssen, was fremde Dritte in einer entsprechenden Situation vereinbart hätten.

³¹ Ebenso wenig schränkt die Vorschrift des § 1 Außensteuergesetz zu den Verrechnungspreisen den sich ergebenden Spielraum in Fällen der ertragsteuerlichen Organschaft ein, siehe *Bärsch/Dreßler/Barbu/Schwechel*, DStR 2020, S. 1548, 1553.

Der Anreizeffekt werde nicht gesteigert, wenn die Auszahlung der Forschungszulage an eine Re-Investition gebunden wäre. Ein Unternehmer, der die Forschungszulage über seine Einkommensteuer angerechnet bekomme, werde in der Regel bereits aus eigenem Interesse dieses Geld wieder in sein Unternehmen einlegen. Weitere Verwendungsvorgaben würden die flexible Mittelverwendung und damit die Attraktivität der Regelung einschränken und zu zusätzlichem Bürokratieaufwand führen.

Nach Kenntnisstand des BMF spielten im Bereich der direkten Finanzhilfen (Projektförderung) Entnahmeverbote, Ausschüttungs- bzw. Abführungssperren der Fördermittel sowie Re-Investitionsvorgaben keine Rolle. In diesen Fällen sei es nicht relevant, ob die Fördermittel zweckgebunden eingesetzt wurden oder ob der zugeflossene Betrag später dem Betriebsvermögen entnommen worden sei.

3.2.2 Personengesellschaften

Nach Auffassung des BMF schränkt § 1 Absatz 2 FZulG den Kreis der Anspruchsberechtigten nicht auf gewerbliche Mitunternehmerschaften ein. Denn die Vorschrift stelle auf den Begriff des Mitunternehmers und nicht auf die von der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte ab. Auch die Verweise in §§ 13 Absatz 7 und 18 Absatz 4 EStG sicherten schlussendlich die Ansprüche von Mitunternehmerschaften mit Einkünften nach §§ 13³² und 18 EStG³³.

3.3 Auftragsforschung

Das BMF weist darauf hin, dass der Ansatz von 60 % des gezahlten Entgelts bei Auftragsforschung der einfachen und unbürokratischen Ausgestaltung der Regelung diene. Dieser Wert sei für den durchschnittlichen Personalaufwand eines Forschungs- und Entwicklungsvorhabens angenommen worden. Die Regelung sei im Rahmen eines zulässigen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums unter Abwägung aller Alternativen getroffen worden und einfach zu handhaben. Beides rechtfertige die Pauschalierung.

³² Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

³³ Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

3.4 BMF-Schreiben zur Beantwortung weiterer Zweifelsfragen

Das BMF erklärt sich bereit, verbleibende Zweifelsfragen bei der Anwendung des FZulG in einem BMF-Schreiben auszuräumen, soweit dies in Abstimmung mit den Ländern für sachgerecht und erforderlich gehalten werde.

4 Abschließende Würdigung und Empfehlung

4.1 Zielgenauigkeit durch Zweckbindung verwirklichen

Der Bundesrechnungshof teilt die Ansicht des BMF nicht, dass sich aus der Abweichung von Anspruchs- und Anrechnungsberechtigung der Forschungszulage keine Nachteile ableiten lassen. Wie dargestellt ist gerade bei

- von natürlichen Personen geführten Betrieben und
- in Rechtsform der Personengesellschaft geführten Unternehmen

dieser Umstand ursächlich dafür, dass das gesetzgeberische Ziel einer Liquiditätssteigerung der forschenden und entwickelnden Unternehmen nicht unmittelbar erreicht wird.

Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes bedarf es für das Erreichen des gesetzgeberischen Ziels einer Zuführungs- bzw. Einlagepflicht sowie einer Ausschüttungs- bzw. Abführungssperre. Auf diesem Weg würden forschende oder entwickelnde Unternehmen unmittelbar von der Forschungszulage profitieren.

4.2 Steuerliche Förderung versus direkte Projektförderung

Soweit das BMF auf die Kontrolle der Mittelverwendung bei der direkten Projektförderung verweist, ist zu berücksichtigen, dass diese Mittel rechtsformunabhängig Betriebseinnahmen darstellen und deren Verwendung für betriebsfremde Zwecke zu einer steuerpflichtigen Entnahme führt. Ebenso erreicht die durch direkte Projektförderung gewährte Liquidität die forschenden und entwickelnden Unternehmen unmittelbar und wirkungsgleich.

Auf die Vorzugswürdigkeit dieser Finanzhilfen haben der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung und der Bundesrechnungshof hingewiesen (Tz. 1).

4.3 Kreis der begünstigten Personengesellschaften klarstellen

Die Stellungnahme des BMF bestärkt den Bundesrechnungshof in seiner Bewertung, dass die Anspruchsberechtigung von Personengesellschaften nach § 1 Absatz 2 FZulG auslegungsbedürftig und keineswegs eindeutig ist.³⁴

Da eine weite Auslegung durch die Finanzverwaltung für die Betroffenen langfristig keine hinreichende Rechtssicherheit schaffen würde (Tz. 2.2.2.1), empfiehlt der Bunderechnungshof, diese Regelungslücke zu schließen.

4.4 Auftragsforschung – Missbräuche verhindern und Regelungslücken schließen

Der Bundesrechnungshof nimmt den Vortrag des BMF zur Kenntnis und hält an seiner Einschätzung fest, dass in Fällen der Auftragsforschung Zweifelsfragen, Gestaltungspotenzial und somit gegebenenfalls Missbrauchsmöglichkeiten verbleiben (Tz. 2.3). Diese kann das bisherige Regelwerk nicht befriedigend auflösen.

Bedenken bestehen auch in Bezug auf die im Interesse einer einfachen und unbürokratischen Ausgestaltung „gegriffene“ Pauschalierung der begünstigten Personalaufwendungen bei der Auftragsforschung in Höhe von 60 %. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist eine typisierend ausgestaltete Kostenpauschale an sachverhaltseigenem und tatsächlich entstandenem Aufwand zu bemessen. Soweit es einer Pauschalierung an einer gesicherten empirischen Basis fehlt, läuft diese sonst Gefahr, eine Verfassungswidrigkeit zu begründen.³⁵

Der Bundesrechnungshof regt daher an, spätestens bei der Evaluation der Anwendung des FZulG gemäß § 17 Absatz 1 FZulG die der Kostenpauschale zugrunde liegenden wirtschaftlichen Verhältnisse rechtssicher darzustellen.³⁶

³⁴ Die Feststellung, ein Gesetzestext sei eindeutig, ist keine Beschreibung einer objektiven Begebenheit, sondern das Ergebnis der Auslegung, vgl. Drüen, DB 2005, S. 299, S. 302 m. w. N.

³⁵ Vgl. BVerfG-Urteil vom 11. September 2009 - VI R 13/06, BStBl II 2008, 928.

³⁶ Ein früherer Zeitpunkt kann auch wegen der Überprüfungs- und Beobachtungspflicht des Gesetzgebers geboten sein, BVerfG-Beschluss vom 28. November 1984 - 1 BvR 1157/82, BStBl. II 1985, S. 181 m. w. N.

4.5 Forschungszulage insgesamt rechtssicher und zielgenau ausgestalten

Die Bereitschaft des BMF, für die angesprochenen Rechts- und Zweifelsfragen sowie Regelungslücken eine Dienstanweisung (BMF-Schreiben) zu erlassen (Tz. 3.4), ist nicht geeignet, die erforderliche Rechtsklarheit und -sicherheit zu schaffen. Zum einen dürfen die Finanzbehörden Ausnahmen von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung im Weg von Verwaltungserlassen nicht zulassen.³⁷ Zum anderen bindet weder ein BMF-Schreiben noch ein FAQ-Dokument³⁸ die Gerichte. Verbleibende Rechtsunsicherheiten gehen somit insbesondere vor Gericht zulasten der Anspruchsberechtigten und Unternehmen, deren Liquidität zeitnah gesteigert werden soll.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, die von ihm aufgezeigten Regelungslücken des FZulG so schnell wie möglich zu schließen. Ziel sollte sein, mit der Forschungszulage unmittelbar die Unternehmen zu fördern, welche tatsächlich forschen oder entwickeln. Zu diesem Zweck sollte das BMF dem Gesetzgeber eine zur Rechtsklarheit und Zielgenauigkeit beitragende Formulierungshilfe zur Verfügung stellen.

Korn

Dr. Dingendorf

³⁷ Siehe BFH-Urteil vom 29. November 2016 - GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393 m. w. N.
³⁸ Stand: 28. Dezember 2020, im Internet unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-04-29-forschungszulage.html>.