

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Frau Bettina Stark-Watzinger, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: bettina.stark-watzinger@bundestag.de;
finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel
Me/DE – S 10/19

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
12.08.2019

Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZuLG)

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,

zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 09.09.2019 zu oben genanntem Gesetzentwurf der Bundesregierung ([BT-Drs. 19/10940](#)) weist der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) auf nachfolgende Punkte hin. Dabei berücksichtigt er gleichfalls die Stellungnahme des Bundesrates bzw. die Gegenäußerung der Bundesregierung ([BT-Drs. 19/11728](#)) in gleicher Sache. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anregungen im Rahmen der Erörterungen eine Stütze sind.

A. Vorwort

Der DStV begrüßt die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) als Ergänzung zur bestehenden Projektförderung. Sie kann durchaus auch FuE-Tätigkeiten kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) ankurbeln. Generell ist jedoch zu beachten, dass KMU nur von der Förderung profitieren, wenn sie möglichst bürokratiarm ausgestaltet wird. Um weitere Papierberge zu vermeiden, ist ein elektronisches Verfahren essentiell. Andernfalls könnten KMU davon abgehalten werden, überhaupt einen Antrag zu stellen. Auch sollte bedacht werden, dass umfangreiche Dokumentationspflichten erhebliche Ressourcen binden, die gerade KMU nicht vorhalten können.

Der DStV unterstützt die explizit gesetzlich vorgesehene Evaluierung des FZulG-E nach spätestens fünf Jahren (§ 16 FZulG-E). Die Kontrolle verabschiedeter Gesetze ist aus unserer Sicht ein unverzichtbarer Bestandteil guter Gesetzgebung. Nur so können gegebenenfalls notwendige Anpassungen identifiziert und etwaige gesetzliche Schwachstellen behoben werden. Dieses Vorgehen sollte als positives Beispiel auch für weitere Gesetzgebungsverfahren dienen.

Ferner goutiert der DStV die Einbeziehung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung sowie des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie, wenn es um die Bescheinigung zur Förderfähigkeit bzw. den Erlass weiterer Verordnungsermächtigungen geht. Bei einem fachspezifischen Thema wie Forschung und Entwicklung bedarf es zur Entwicklung weiterer Vorgaben der Expertise aller betroffenen Ressorts.

B. Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung

I. Förderberechtigung im Fall der Auftragsforschung, § 2 Abs. 4 Satz 2 FZulG-E

Der Regierungsentwurf sieht vor, dass bei Auftragsforschung der Auftragnehmer, der das FuE-Vorhaben durchführt, anspruchsberechtigt ist (§ 2 Abs. 4 Satz 2 FZulG-E).

KMU haben oftmals keine eigene Forschungsabteilung. Bei der Vergabe von Auftragsforschung würden sie letztlich zwar das unternehmerische Risiko tragen. Von der Fördermöglichkeit wären sie hingegen ausgeschlossen. Das in der Einleitung zum Regierungsentwurf erklärte Ziel, dass *„insbesondere die kleinen und mittelgroßen Unternehmen vermehrt in Forschung und Entwicklung investieren [sollen]“*, wird nicht stringent umgesetzt.

Der DStV begrüßt es daher außerordentlich, dass auch der Bundesrat die Auffassung teilt, dass bei Auftragsforschung der Auftraggeber Förderbegünstigter sein sollte, da dieser das wirtschaftliche Risiko trage und die Auftragsforschung gerade bei KMU von entscheidender Bedeutung sei, da sie häufig kein eigenes Forschungspersonal einsetzen könnten ([Stellungnahme des Bundesrates, a.a.O., S. 3](#)). Die angekündigte Prüfung der Bundesregierung sieht der DStV positiv ([Gegenäußerung der Bundesregierung, a.a.O., S. 6](#)).

Petition: Der DStV plädiert im Falle der Forschungsförderung, eine Förderung des Auftraggebers vorzusehen. Nur so entstehen FuE-Anreize insbesondere für KMU.

II. Arbeitsleistung freier Mitarbeiter, § 3 FZulG-E

Aufwendungen für freie Mitarbeiter sind bislang nicht als förderfähige Aufwendung i.S.d. § 3 FZulG-E erfasst.

Dies benachteiligt insbesondere KMU und Start-ups, die keine eigene Forschungs- oder Entwicklungsabteilungen haben bzw. ihrer Forschungstätigkeit in Zusammenarbeit mit Freelancern nachgehen.

Petition: Der DStV empfiehlt, auch Aufwendungen für freie Mitarbeiter im Rahmen eines FuE-Vorhabens als förderfähige Aufwendungen i.S.d. § 3 Abs. 1 FZulG-E zu qualifizieren.

III. Eigenleistung von Freiberuflern, § 3 FZulG-E

§ 3 Abs. 4 Satz 1 FZulG-E regelt zwar, dass auch Eigenleistungen eines Einzelunternehmers förderfähige Aufwendungen eines begünstigten FuE-Vorhabens sein können. Nicht erwähnt sind hingegen Eigenleistungen eines Freiberuflers.

Dem Wortlaut nach wären z.B. Eigenleistungen eines freiberuflich tätigen Ingenieurs nicht förderfähig. Dies würde im Ergebnis zu einer nicht hinnehmbaren Ungleichbehandlung von Einzelunternehmern und freiberuflich Tätigen führen.

Petition: Der DStV fordert, dass auch die Eigenleistung von Freiberuflern förderfähige Aufwendungen i.S.d. § 3 FZulG-E sind.

IV. Verfahrensvereinfachung für den Antrag auf Forschungszulage, § 5 FZulG-E

Der Gesetzentwurf sieht ein zweistufiges Prüfverfahren vor. Ein Unternehmen müsste in einem ersten Schritt von einer noch nicht bestimmten Stelle die Förderfähigkeit des geplanten FuE-Vorhabens dem Grunde nach feststellen lassen. Im zweiten Schritt soll der Förderberechtigte seinen Antrag auf Forschungszulage beim zuständigen Finanzamt einreichen. Dieses würde dann über die Förderung der Höhe nach entscheiden (vgl. § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 1 und 2 FZulG-E).

Der zweistufige Prüfungsansatz ist angesichts der personellen Rahmenbedingungen nachvollziehbar. Da eine fachliche Beurteilung der Förderfähigkeit der FuE-Vorhaben für die Finanzverwaltung nur schwer leistbar sein dürfte (so auch: [Gesetzesbegründung, a.a.O., S. 22](#)), wäre der Rückgriff auf bestehende Forschungseinrichtungen für diese Aufgabe naheliegend. Es sollte in jedem Fall – unabhängig von der Wahl der zuständigen Stelle – oberstes Anliegen sein, das Bestätigungs- und Antragsverfahrens möglichst bürokratiearm auszugestalten.

Unter dem Gesichtspunkt eines unbürokratischen Verfahrens sieht der DStV noch Nachjustierungsbedarf. Nach derzeitiger Planung muss der Steuerpflichtige die Bescheinigung der Förderfähigkeit seines FuE-Vorhabens (§ 6 FZulG-E) seinem Antrag auf Forschungszulage beifügen. Denkbar wäre, dieses Verfahren für den Steuerpflichtigen insofern zu entschlacken, dass die Stelle, welche die Bescheinigung i.S.d. § 6 FZulG-E ausstellt, diese nicht nur dem Steuerpflichtigen bekannt gibt, sondern zugleich dem zuständigen Finanzamt. Da der Bescheinigung ohnehin Grundlagencharakter für die Festsetzung der Forschungszulage zukommt ([Gesetzesbegründung, a.a.O., S. 22](#)), bliebe dem Steuerpflichtigen so zumindest die eigenhändige Weiterleitung erspart.

Eine solche automatische Weiterleitung ist im Besteuerungsverfahren nicht unüblich. Sie findet sich etwa auch im Bereich der Gewerbesteuerfestsetzung. Bei dieser leitet das zuständige Finanzamt den Gewerbesteuermessbescheid (Grundlagenbescheid) nicht nur dem Steuerpflichtigen, sondern gleichfalls den heheberechtigten Gemeinden zu, welche die Steuer automatisch festsetzen. Ein weiteres Beispiel für diese Verfahrensweise findet sich im Bereich der Einkommensteuer bei den Gewinneinkünften. Ändern sich etwa bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft die Besteuerungsgrundlagen der Gesellschaft, schickt das Betriebsstättenfinanzamt eine Mitteilung an das für den einzelnen Gesellschafter zuständige Finanzamt. Letzteres ändert den Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters automatisch.

Petition: Der DStV fordert, das Verfahren zum Erhalt der Forschungszulage zu entschlacken. Er empfiehlt eine automatische Weiterleitung des Grundlagenbescheides (Bescheinigung nach § 6 FZulG-E) durch die Prüfstelle an das zuständige Finanzamt des Steuerpflichtigen.

V. Gesetzliche Verankerung eines elektronischen Antragsverfahrens, § 6 i.V.m. § 14 FZulG-E

§ 6 FZulG-E enthält keine Vorschriften zum Verfahren zur Beantragung der nach § 6 erforderlichen Bescheinigung. Stattdessen ermächtigt § 14 FZulG-E das Bundesministerium für Bildung und Forschung unter Einbeziehung der weiteren betroffenen Ressorts und mit Zustimmung des Bundesrates, entsprechende Verfahrensvorschriften zu erlassen.

Gegenwärtig fehlt die gesetzliche Konkretisierung, dass der Steuerpflichtige die Bescheinigung nach § 6 FZulG-E elektronisch beantragen kann. Daher ist ein analoges Verfahren zu befürchten. Dies würde zu unnötigen bürokratischen Zusatzbelastungen führen. Vielmehr muss daher aus Sicht des DStV bereits gesetzlich im FZulG-E der Grundstein für die elektronische Beantragung der Bescheinigung nach § 6 FZulG-E gelegt sein.

Petition: § 6 FZulG-E sollte um folgenden Absatz ergänzt werden: *„Der Anspruchsberechtigte hat den Antrag auf Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu stellen.“* Gleichzeitig sollte die Ermächtigungsvorschrift § 14 Abs. 1 Nr. 2 FZulG-E wie folgt erweitert werden: *„Verfahrensvorschriften zu § 2 zu erlassen, insbesondere zur inhaltlichen Beurteilung der Forschungs- und Entwicklungsvorhaben sowie zum Verfahren zur Beantragung der nach § 6 erforderlichen Bescheinigung. Die Vorschriften haben insbesondere zu regeln, dass und unter welchen Voraussetzungen die Beantragung durch Datenfernübertragung oder auf maschinell verwertbaren Datenträgern übermittelt werden kann.“*

VI. Verbindliche Bearbeitungszeiten für Anträge auf Bescheinigung gem. § 6 FZulG-E

Unternehmen müssen laut Gesetzentwurf für den anfallenden Arbeitslohn im Rahmen des begünstigten FuE-Vorhabens zunächst in Vorleistung treten. Dadurch büßt das Instrument der Forschungszulage für liquiditätsschwache Unternehmen erheblich an Attraktivität ein. Für die Vorfinanzierung der Personalaufwendungen für die in der Regel hochqualifizierten Mitarbeiter müssen sie u.U. erst Kredite aufnehmen und Zinsen zahlen.

Dieser Nachteil sollte zumindest damit kompensiert werden, dass der Anspruchsberechtigte den Zeitraum bis zum Erhalt der Forschungszulage sicher bestimmen kann. Liegt die notwendige Bescheinigung etwa am Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die

Personalaufwendungen getätigt wurden, noch nicht vor, kann der Anspruchsberechtigte seinen Antrag beim Finanzamt nicht zeitnah stellen. In einem ersten Schritt bedarf es daher einer Frist, binnen derer der Antrag auf Bescheinigung i.S.d. § 6 FZulG-E bearbeitet wird.

Petition: Um die finanzielle Planbarkeit der Forschungszulage zu stärken, empfiehlt der DStV in einem ersten Schritt eine gesetzlich normierte Bearbeitungszeit der Anträge nach § 6 FZulG-E von drei Monaten. Für ein Höchstmaß an Rechtssicherheit sollte ferner eine gesetzliche Zustimmungsfiktion für den Fall gelten, in dem innerhalb dieser Frist keine Rückmeldung der Antragstelle erfolgt ist.

VII. Beseitigung gesetzlicher Widersprüche i.Z.m. der Bescheinigung nach § 6 FZulG-E, § 6 Abs. 2 Satz 1 FZulG-E

§ 6 Abs. 2 Satz 1 FZulG-E bestimmt, dass die Bescheinigung die *„Feststellung zu enthalten [hat], dass die Voraussetzungen des § 2 FZulG-E für das vom Antragsteller geplante und durchgeführte und im Antrag nach § 5 aufgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben vorliegen.“*

Diese Formulierung ist in mehrfacher Hinsicht widersprüchlich: Der Gesetzesbegründung ist eindeutig zu entnehmen, dass die Beantragung und die Bescheinigung i.S.d. § 6 FZulG-E bereits **vor** Durchführung des FuE-Vorhabens erfolgen können. Der Gesetzeswortlaut suggeriert durch das *„und“* indes, dass das FuE-Vorhaben bereits durchgeführt sein muss. Der DStV lobt, dass die Bundesregierung hinsichtlich dieser ebenfalls vom Bundesrat geäußerten Kritik bereits Zustimmung zur Änderung signalisiert hat ([Gegenäußerung der Bundesregierung, a.a.O., S. 6](#)).

Des Weiteren ist der Verweis auf das im Antrag nach § 5 aufgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben widersinnig. Der Antrag auf Forschungszulage nach § 5 Abs. 2 FZulG-E ist zeitlich nach der Beantragung der Bescheinigung i.S.d. § 6 FZulG-E zu stellen. Die Bescheinigung nach § 6 FZulG-E kann daher noch gar keine Feststellungen zu im Antrag nach § 5 aufgeführten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben enthalten.

Petition: Um gesetzliche Widersprüche zu vermeiden, sollte § 6 Abs. 2 Satz 1 FZulG-E wie folgt angepasst werden: *„Die Bescheinigung ist nach einem vom Bundesministerium der*

Finanzen in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder und im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie und dem Bundesministerium für Bildung und Forschung vorgeschriebenen Muster zu erstellen und hat die Feststellung zu enthalten, dass die Voraussetzungen des § 2 für das vom Antragsteller geplante ~~und oder~~ durchgeführte ~~und im Antrag nach § 5 aufgeführte~~ Forschungs- und Entwicklungsvorhaben vorliegen.“

VIII. Verbindliche Bearbeitungszeiten für Anträge auf Forschungszulage, § 9 FZulG-E

In Ergänzung zu dem Punkt „VI. Verbindliche Bearbeitungszeiten für Anträge auf Bescheinigung gem. § 6 FZulG-E“ regt der DStV in einem zweiten Schritt gleichfalls eine maximale Bearbeitungsfrist für den Antrag auf Forschungszulage an. Nur so kann der Steuerpflichtige die Forschungszulage angemessen in seiner Liquiditätsplanung berücksichtigen.

Positiv sieht der DStV, dass das Zulageverfahren nicht an das Veranlagungsverfahren gebunden ist. Der Steuerpflichtige kann den Antrag auf Forschungszulage unabhängig von der ansonsten bestehenden Steuererklärungspflicht stellen ([Gesetzesbegründung, a.a.O., S. 21](#)). Das führt dazu, dass das Finanzamt die Zulage zügiger als die Steuerfestsetzung bescheiden kann.

Der DStV hält eine Frist von drei Monaten für angemessen. Das Finanzamt sollte innerhalb dieses Zeitraums eine ausreichende Prüfung vornehmen können. Der Steuerpflichtige muss in seinem Zulagenantrag schließlich alle Angaben so vollständig und umfassend erklären, dass eine Überprüfung möglich ist.

Petition: Für die Bearbeitung des Antrags auf Forschungszulage sollte gesetzlich eine Bearbeitungsfrist von längstens drei Monaten verankert werden.

IX. Auszahlung der Forschungszulage im Verlustfall, § 9 FZulG-E

§ 9 FZulG-E bestimmt, dass die Forschungszulage aus den Einnahmen an Einkommensteuer, bei Steuerpflichtigen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes aus den Einnahmen an Körperschaftsteuer ausbezahlt ist. In der Gesetzesbegründung heißt es ergänzend: „Die Forschungszulage wird aus dem Aufkommen an Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer ausbezahlt und mindert das jeweilige Steueraufkommen“ ([Gesetzesbegründung, a.a.O., S. 23](#)).

Diese Formulierung ist nicht eindeutig. Sie könnte insofern missverstanden werden, dass sie sich auf die konkreten Einnahmen aus Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des antragstellenden Steuerpflichtigen bezieht. Bei Zugrundelegung dieses Verständnisses wären Antragsberechtigte im Verlustfall von der Förderung ausgeschlossen, bei denen keine Einkommen- oder Körperschaftsteuer entsteht. Dies könnte insbesondere Start-ups treffen, die keine weiteren Einnahmequellen haben.

Sachlogisch kann jedoch nur das Gesamtsteueraufkommen an Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer gemeint sein. Dies folgt bereits daraus, dass der Antrag auf Forschungszulage unabhängig von der Veranlagung des Steuerpflichtigen gestellt werden kann. Die Höhe der Forschungszulage richtet sich ausschließlich nach § 4 FZulG-E. Danach spielt das Steueraufkommen gerade keine Rolle.

Petition: Der DStV empfiehlt in § 9 FZulG-E klarzustellen, dass die Forschungszulage auch im Verlustfall ausgezahlt wird. Hierzu könnte beispielsweise der Satz *„Die Festsetzung und Auszahlung der Forschungszulage erfolgt unabhängig von der persönlichen Steuerlast des Antragsberechtigten.“* in § 9 FZulG-E ergänzt werden.

X. Anpassung der Verzinsungsregelung, § 10 FZulG-E

§ 10 FZulG-E regelt die Verzinsung von Rückforderungsansprüchen. Demnach soll bei Aufhebung eines Forschungszulagenbescheides oder einer Änderung **zuungunsten** des Anspruchsberechtigten ein Rückzahlungsanspruch nach § 238 AO vom Tag der Auszahlung der Forschungszulage an zu verzinsen sein.

Der geplante Gesetzeswortlaut umfasst nicht die Fälle, in denen sich ein Forschungszulagenbescheid **zugunsten** des Anspruchsberechtigten ändert. Dabei ist es gut vorstellbar, dass sich – etwa im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung – herausstellt, dass die förderfähigen Aufwendungen höher sind, als ursprünglich angenommen. So etwa, wenn Leistungen zunächst fälschlicherweise als lohnsteuerfrei eingestuft wurden. Diese Ungleichbehandlung ist im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung nicht hinnehmbar.

Im Übrigen widerspricht die einseitige Ausgestaltung der Verzinsungsregelung auch dem Grundsatz des § 238 AO selbst. § 238 AO greift sowohl für die Verzinsung von Steuernachzahlungen als auch für die von Steuererstattungen.

Petition: Der DStV fordert aus praktischen sowie rechtssystematischen Gründen, dass dem Anspruchsberechtigten bei Änderungen zu seinen Gunsten ein nach § 238 AO verzinsten Erstattungsanspruch entsteht.

XI. Klärung von Wechselwirkungen zu weiteren Steuervorschriften, § 11 FZulG-E

§ 11 FZulG-E regelt, dass die Forschungszulage nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. EStG gehört. Der Begründung des Gesetzentwurfs ist zu entnehmen, dass Kapitalgesellschaften die Forschungszulage in der Gewinnrücklage zu erfassen haben.

Vorrangig stellt sich die Frage, ob sich daraus eine für den Steuerpflichtigen nachteilige Wechselwirkung zu § 7g EStG ergeben kann. Um den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG in Anspruch nehmen zu können, darf bei Gewerbebetrieben oder der selbstständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermitteln, das Betriebsvermögen 235.000 € nicht übersteigen (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG).

Die Erfassung der Forschungszulage in der Gewinnrücklage könnte nun dazu führen, dass diese Betriebsvermögensgrenze überschritten wird. Dies erscheint angesichts des Ziels der Forschungszulage, KMU zugute zu kommen, widersprüchlich. Schließlich bezweckt auch § 7g EStG die Stärkung von KMU. Die Förderung von FuE-Vorhaben sollte aus Sicht des DStV keine nachteiligen Wechselwirkungen zu anderen steuerlichen Vorschriften entfalten. Sie sollte daher keine Auswirkungen auf die genannte Betriebsvermögensgrenze haben.

Darüber hinaus geht aus dem Gesetzentwurf nicht eindeutig hervor, welche Folgen im Falle einer Ausschüttung aus der Gewinnrücklage eintreten. So ist zwar klargestellt, dass die Einnahme auf Ebene der Kapitalgesellschaft im Sinne einer gleichmäßigen Wirkung bei allen Anspruchsberechtigten als steuerfrei zu behandeln ist ([Gesetzesbegründung, a.a.O., S. 24](#)). Ob Kapitalertragsteuer im Falle der Ausschüttung abzuführen ist, bleibt unklar.

Petition: Der DStV bittet um eine gesetzliche Klarstellung, dass die Forschungszulage das Betriebsvermögen i.S.d. § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG nicht erhöht. Darüber hinaus regt er einen Hinweis dahingehend an, wie im Falle einer Ausschüttung zu verfahren ist.

Gern stehen wir Ihnen für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Stellv. Geschäftsführerin)

gez.
Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
