

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

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Abteilung IV - Steuerabteilung -
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVC3@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE/Gi – S 07/19

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
03.05.2019

Referentenentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz - FZulG)

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des oben genannten [Referentenentwurfs](#). Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern die Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme wahr.

A. Vorwort

Der DStV begrüßt, dass die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Form einer Forschungszulage die bestehende Projektförderung nicht einschränkt. Durch die Ergänzung des in der Praxis, insbesondere auch von kleinen und mittleren Unternehmen, geschätzten Fördersystems können zusätzliche Forschungsanreize entstehen.

Der Referentenentwurf wirft jedoch an einigen Stellen noch Fragen auf. Diese sollten im weiteren Gesetzgebungsverfahren geklärt werden, um die Handhabbarkeit der Neuregelung zu gewährleisten. Gern zeigen wir Ihnen die aus unserer Sicht problematischen Aspekte im Folgenden auf. Wir begrüßen, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

Wir möchten vorab anmerken, dass wir die kurze Frist zur Stellungnahme von 10 Arbeitstagen über die Osterfeiertage sehr bedauern. Dies erschwert ohne Zweifel die umfassende Würdigung. Im Sinne einer für beide Seiten gewinnbringenden Zusammenarbeit regen wir an, künftig zur bewährten 4-Wochenfrist zur Stellungnahme zurückzukehren.

B. Anmerkungen zum Referentenentwurf des Forschungszulagengesetz (FZulG-E)

I. Definition begünstigter Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, § 2 FZulG-E

Ausweislich des Entwurfs sollen Grundlagenforschung, industrielle Forschung sowie experimentelle Entwicklungen begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben (FuE-Vorhaben) sein können (§ 2 Abs. 1 FZulG-E).

Die „experimentelle Entwicklung“ kann gem. Anlage 1 zu § 2 Abs. 1 FZulG-E u.a. die Entwicklung von Prototypen sowie die Erprobung und Validierung neuer oder verbesserter Produkte, Verfahren und Dienstleistungen umfassen. Voraussetzung ist, dass das Hauptziel der Maßnahmen darin besteht, *„im Wesentlichen noch **nicht feststehende** Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen weiter zu verbessern.“*

Gleichzeitig schließt § 2 Abs. 2 FZulG-E eine Förderung von FuE-Vorhaben aus, wenn ein Produkt oder Verfahren *„im Wesentlichen **festgelegt**“* ist und etwa das primäre Ziel der Marktentwicklung verfolgt wird.

Aus Sicht des DStV dürfte es vermehrt zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen, wann ein Produkt oder Verfahren im Wesentlichen bereits festgelegt ist oder im Wesentlichen noch nicht feststeht.

Petition: Der DStV regt an, mindestens untergesetzlich Beispiele aufzuführen, die die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von solchen Vorhaben erleichtert, die von der Förderung ausgeschlossen sind.

II. Förderberechtigung bei Auftragsforschung, § 2 Abs. 4 Satz 2 FZulG-E

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

Kleine und mittlere Unternehmen (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 Referentenentwurf erklärte Ziel, „eine Förderung von Forschung und Entwicklung zu etablieren, die insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen im Fokus hat“ wird an dieser Stelle nicht stringent umgesetzt.

Petition: Der DStV plädiert bei der Vergabe von Forschungsaufträgen, eine Förderung des Auftraggebers als Träger des wirtschaftlichen Risikos vorzusehen. So würden insbesondere Anreize zur Forschung für KMU geschaffen.

III. Nachweis der förderfähigen Aufwendungen, § 3 FZulG-E

Förderfähige Aufwendungen sind im Grundsatz die dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslöhne für Arbeitnehmer. Voraussetzung ist, dass sie auf FuE-Tätigkeiten für begünstigte FuE-Vorhaben entfallen (§ 3 Abs. 1 Sätze 1 und 2 FZulG-E).

Positiv hebt der DStV hervor, dass der Entwurf ausdrücklich Sonderregelungen für Einzelunternehmen und Mitunternehmer von Personengesellschaften vorsieht (§ 3 Abs. 4 FZulG-E). Diese wären andernfalls bei einem Anknüpfen an das Tatbestandsmerkmal „Arbeitslöhne für Arbeitnehmer“ von der Förderung ausgeschlossen. Insbesondere können so auch nicht als Kapitalgesellschaft organisierte Start-Ups von der Forschungszulage profitieren.

Bedenken hat der DStV jedoch hinsichtlich der Vorgaben zur Nachweisführung. Da ein Arbeitnehmer bei KMU oftmals wohl nicht ausschließlich für förderfähige FuE-Vorhaben eingesetzt werden wird, dürfte regelmäßig eine Lohnaufteilung erforderlich werden, um den förderfähigen Aufwand zu ermitteln. Hierzu ist der Begründung des FZulG-E zu entnehmen, dass der Anspruchsberechtigte eine nachprüfbare Dokumentation vorhalten muss.

Dabei sind die **jeweiligen Vorhaben** und die **Zeitanteile** mittels laufender Aufzeichnungen zu führen, die möglichst zeitnah die geleisteten Arbeitsstunden belegen. Eine Definition von FuE-Tätigkeiten anhand allgemeiner Abteilungszuordnungen einzelner Mitarbeiter („Mitarbeiter ist in der FuE-Abteilung“) sollen ausweislich der Begründung nicht ausreichen. Die Dokumentation hat vielmehr so zu erfolgen, dass bei einer Nachprüfung die Zuordnung eindeutig nachvollzogen werden kann (vgl. [Begründung des FZulG-E, S. 19](#)).

Mangels weiterer Erläuterungen könnte es zu Streitigkeiten darüber kommen, wie konkret das „**jeweiligen Vorhaben**“ zu dokumentieren ist. Ist die Benennung des FuE-Vorhabens im Allgemeinen ausreichend? Müssen etwaige Einzeltätigkeiten innerhalb des Projektes dokumentiert sein? Letzteres würde aus Sicht des DStV insbesondere für KMU einen ungerechtfertigten Mehraufwand bedeuten. Gerade kleine Unternehmen führen meist keine Kostenstellenrechnung, welche die Aufgliederung erleichtern würde.

Petition: Der DStV bittet um Klarstellung dahingehend, dass im Rahmen der Lohnaufteilung die Aufzeichnung der Zeitanteile und die Benennung des jeweiligen FuE-Vorhabens allgemein – ohne weitere Untergliederung – genügt.

IV. Mangelnde Einbeziehung von freien Mitarbeitern in die förderfähigen Aufwendungen, § 3 Abs. 1 und 2 FZulG-E

Förderfähige Aufwendungen sind im Grundsatz die dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslöhne für Arbeitnehmer, die diese unmittelbar von Arbeitgeber erhalten (§ 3 Abs. 1 Satz 1 FZulG-E).

Aufwendungen für freie Mitarbeiter sind hingegen nicht als förderfähige Aufwendung erfasst. Das könnte insbesondere Start-ups wie auch KMU, die keine eigene Forschungs- und Entwicklungsabteilung haben, benachteiligen, die ggf. zunächst aus Kostengründen ihre Forschungstätigkeit in Zusammenarbeit mit Freelancern gestalten.

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.

V. Keine Forschungszulage für Eigenleistung von Freiberuflern, § 3 Abs. 4 Satz 1 FZulG-E

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

Nicht explizit erwähnt sind hingegen Eigenleistungen eines Freiberuflers. Dem Wortlaut nach wären mithin z.B. Eigenleistungen eines freiberuflich tätigen Ingenieurs nicht förderfähig. Dies würde im Ergebnis zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Einzelunternehmern und freiberuflich Tätigen führen.

Petition: Der DStV fordert, dass § 3 Abs. 4 Satz 1 FZulG-E dahingehend ergänzt wird, dass auch die Eigenleistung von Freiberuflern förderfähige Aufwendungen eines begünstigten FuE-Vorhabens sein können.

VI. Bewertung erbrachter Eigenleistung, § 3 Abs. 4 Satz 2 FZulG-E

Einzelunternehmer könnten entsprechend des Entwurfs (§ 3 Abs. 4 Satz 2 FZulG-E) erbrachte Einzelleistungen mit 30 € je nachgewiesener Arbeitsstunde als förderfähige Aufwendung berücksichtigen.

Der Betrag erscheint dem DStV vergleichsweise gering. Mangels weiterer Ausführungen, welche Daten der Bewertung zugrunde liegen, ist der Wert nicht nachvollziehbar.

Petition: Der DStV bittet um Erläuterung und ggf. Anhebung des Wertes für die Bewertung der Eigenleistung eines Einzelunternehmers.

VII. Entscheidung über den Antrag auf Forschungszulage, § 5 FZulG-E

Die Begründung des FZulG-E führt aus, dass das Betriebsstättenfinanzamt einen Antrag auf Forschungszulage umfassend zu prüfen hat. Dem ist zunächst voll zuzustimmen.

Ferner wird jedoch ausgeführt, dass *„für den Fall, dass von Amts wegen eine abschließende Prüfung aller Tatbestandsvoraussetzungen, die das Gesetz für die Festsetzung der Forschungszulage vorsieht, anhand der vorhandenen Aktenlage nicht möglich ist, [...] eine Außenprüfung durchzuführen [ist]“* (vgl. [Begründung des FZulG-E, S. 22](#)).

Das entspricht aus Sicht des DStV nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Die angedachte direkte Anordnung einer Außenprüfung lehnt der DStV strikt ab.

Petition: Die Gesetzesbegründung sollte angepasst werden. In den Fällen, in denen die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen anhand der Aktenlage nicht möglich sein sollte, sollte sich das Finanzamt zur Klärung zunächst an den Steuerpflichtigen wenden.

VIII. Nicht planbarer Liquiditätsausgleich bei zeitlich nachgelagerter Förderung, § 5 Abs. 3, § 6, § 11 FZulG-E

§ 5 Abs. 3 FZulG-E regelt, dass der Anspruchsberechtigte nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen (Arbeitslöhne) vom Arbeitnehmer bezogen worden sind, den Antrag auf Forschungszulage stellen kann. Dem Antrag ist u.a. eine Bescheinigung nach § 6 FZulG-E beizufügen (§ 5 Abs. 4 FZulG-E).

Unternehmen müssen für den anfallenden Arbeitslohn im Rahmen des FuE-Vorhabens daher zunächst in Vorleistung treten. Dadurch büßt das Instrument der Forschungszulage für liquiditätsschwache Unternehmen erheblich an Attraktivität ein. Für die Vorfinanzierung der Personalaufwendungen müssen sie u.U. erst Kredite aufnehmen. Diese würden sie zusätzlich mit Zinsen belasten.

Dieser Nachteil sollte zumindest damit kompensiert werden, dass der Anspruchsberechtigte den Zeitraum bis zum Erhalt der Forschungszulage sicher bestimmen kann. Dies ist nach derzeitiger Ausgestaltung des FZulG-E nicht möglich. Der Entwurf sieht nämlich keine Bearbeitungsfrist für die Erteilung der Bescheinigung i.S.d. § 6 FZulG-E vor. Liegt die notwendige Bescheinigung am Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Personalaufwendungen getätigt wurden, noch nicht vor, kann der Anspruchsberechtigte seinen Antrag nicht zeitnah stellen. Ferner sieht § 11 FZulG-E zwar vor, dass die Auszahlung innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids erfolgen soll. Jedoch ist das zuständige Finanzamt an keine Bearbeitungsfrist gebunden.

Aus dem Zusammenspiel des zweistufigen Antragsverfahrens ohne jeweilige Fristvorgabe folgt, dass der spätere Liquiditätsausgleich durch die Forschungszulage für den Anspruchsberechtigten zeitlich nicht planbar ist.

Petition: Der DStV empfiehlt, § 6 FZulG-E um eine Frist zur Bescheinigungserteilung zu erweitern. Gleichzeitig regt er die Verankerung einer Bearbeitungsfrist für das Betriebsstättenfinanzamt zur Bearbeitung des Antrags auf Forschungszulage in § 11 FZulG-E an. So könnte zumindest die Planbarkeit des Liquiditätsausgleichs erhöht werden.

IX. Klarstellung des Zeitpunkts der Antragstellung der Bescheinigung i.S.d. § 6 FZulG-E

Der Begründung des Referentenentwurfs ist zu entnehmen, dass die Bescheinigung i.S.d. § 6 FZulG-E grundsätzlich vor Beginn des FuE-Vorhabens beantragt und ausgestellt werden kann (vgl. [Begründung des FZulG-E, S. 23](#)).

Inhaltlich ist dies aus Sicht des DStV sehr zu begrüßen. So erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass die Bescheinigung nach § 6 FZulG-E zum Zeitpunkt der Antragstellung auf Forschungszulage beim Finanzamt bereits ausgestellt wurde.

Im Sinne größtmöglicher Rechtssicherheit regt der DStV jedoch dringend an, den frühestmöglichen Zeitpunkt der Antragstellung einer Bescheinigung i.S.d. § 6 FZulG-E gesetzlich zu verankern.

Petition: § 6 FZulG-E sollte um eine Klarstellung ergänzt werden, dass die Bescheinigung vor Beginn des FuE-Vorhabens beantragt und ausgestellt werden kann.

X. Auseinanderfallende Zuständigkeiten für die Beantragung der Forschungszulage sowie der Bescheinigung des FuE-Vorhabens, § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 1 i.V.m. 15 FZulG-E

Der Referentenentwurf sieht vor, dass der Anspruchsberechtigte den Antrag auf Forschungszulage bei seinem Betriebsstättenfinanzamt zu stellen hat (§ 5 Abs. 2 Satz 1 FZulG-E).

Die dem Antrag beizufügende Bescheinigung i.S.d. § 6 FZulG-E muss der Anspruchsberechtigte hingegen bei einer noch zu bestimmenden Stelle beantragen (§ 6 Abs. 1 i.V.m. § 15 FZulG-E).

Die dadurch notwendige Weiterleitung der Bescheinigung nach § 6 FZulG-E an das Betriebsstättenfinanzamt führt zu bürokratischem Mehraufwand. Der Mehraufwand potenziert sich insbesondere vor dem Hintergrund, dass für jedes FuE-Vorhaben ein gesonderter Antrag gem. § 5 FZulG-E gestellt werden muss.

Petition: Der DStV würde es im Sinne der Bürokratievermeidung begrüßen, wenn die Zuständigkeiten für die Beantragung der Forschungszulage sowie der Bescheinigung nach § 6 FZulG-E zusammengeführt werden könnten.

XI. Ertragsteuerliche Behandlung der Forschungszulage – Wechselwirkungen zu anderen Vorschriften, § 12 FZulG-E

§ 12 FZulG-E regelt, dass die Forschungszulage nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. EStG gehört. Der Begründung des Referentenentwurfs 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 selbständigen 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 Referentenentwurf nicht eindeutig hervor, welche Folgen im Falle einer Ausschüttung aus der Gewinnrücklage eintreten. So ist zwar klaggestellt, dass die Einnahme auf Ebene der Kapitalgesellschaft im Sinne einer gleichmäßigen Wirkung bei allen Anspruchsberechtigten als steuerfrei zu behandeln ist (vgl. [Begründung des FZulG-E, S. 27](#)). Ob Kapitalertragsteuer im Falle der Ausschüttung abzuführen ist, bleibt unklar.

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

XII. Verfahrensrechtliche Klarstellung für Bescheinigungsverfahren, § 13 FZulG-E

Nach § 13 FZulG-E sind die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung (AO) im Wesentlichen auf die Forschungszulage entsprechend anzuwenden. Diese Regelung betrifft mithin nur den Antrag auf Forschungszulage beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt.

Nicht explizit geregelt ist hingegen, welche Verfahrensvorschriften hinsichtlich der Beantragung der Bescheinigung nach § 6 FZulG-E bei der noch zu bestimmenden Stelle gelten. Sollen hier gleichfalls die Regeln der AO zur Anwendung kommen? Oder würden hier die allgemeinen Regelungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes gelten? Entsprechende Fragen würden insbesondere bei etwaigen Korrekturen oder Rechtsmitteln gegen die Ablehnung des Antrags auf Bescheinigung auftreten.

Petition: Der DStV bittet um Ausführungen, welche verfahrensrechtlichen Regelungen im Rahmen der Beantragung der Bescheinigung nach § 6 FZulG-E maßgeblich sind.

XIII. Mitbestimmung Ermächtigungsvorschrift, § 15 FZulG-E

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) soll ermächtigt werden, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates eine oder mehrere Stellen zu bestimmen, die für die Bescheinigungen i.S.d. § 6 FZulG-E verantwortlich wäre/n (§ 15 FZulG-E).

Ausweislich der Begründung des Diskussionsentwurfs sei eine externe Beurteilung u.a. notwendig, da es sich bei den begünstigten FuE-Tätigkeiten um keine typischen steuerlichen Sachverhalte handle. Für die Beurteilung seien spezielle Kenntnisse und Erfahrungen erforderlich (vgl. [Begründung des FZulG-E, S. 23](#)).

Dem folgend sollte die Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung über die Bestimmung der zuständigen Stelle nicht alleine dem BMF mit Zustimmung des Bundesrates, sondern auch Ministerien obliegen, denen die erforderliche Expertise zukommt.

Petition: Sowohl das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie als auch das Bundesministerium für Bildung und Forschung sollten der Rechtsverordnung und damit der Auswahl der zuständigen Stelle zustimmen müssen.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne 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.
