Bundesministerium
der Finanzen

Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

- **ESt-Verteiler** -
- **LSt-Verteiler** -
- **AO-Verteiler** -
- **ASt-Verteiler** -
- **KSt-Verteiler** -
- **BP-Verteiler** -
- **Steufa-Verteiler** -
- **StBer-Verteiler** -

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

27. Oktober 2026

Gewährung von Forschungszulage nach dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz - FZulG)
GZ: IV C 3 - S 2020/00059/018/001
DOK: COO.7005.100.2.15880406

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit dem **FZulG** vom 14. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2763) wurde eine steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in Form einer Forschungszulage eingeführt. Das Gesetz ist am 1. Januar 2020 in Kraft getreten.
Die wesentlichen inhaltlichen Gesetzesänderungen ergaben sich seitdem insbesondere aus

- **Artikel 8 des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona Steuerhilfegesetz) vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512),**
- **Artikel 5 des Gesetzes zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform- Umsetzungsgesetz) vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2931),**
- **Artikel 26 und 27 des Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) und**
- **Artikel 3 des Gesetzes für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland vom 14. Juli 2025 (BGBl. 2025 I Nr. 161).**

Abkürzungen
In diesem Schreiben werden die folgenden Abkürzungen verwendet:

ABl.	**Amtsblatt**
AEAO	**Anwendungserlass zur Abgabenordnung**
AEUV	**Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union**
AfA	**Absetzung für Abnutzung**
AGVO	**Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV; ABl. L 187 vom 26. Juni 2014, S. 1**
AO	**Abgabenordnung**
BGB	**Bürgerliches Gesetzbuch**
BGBl.	**Bundesgesetzblatt**
BFH	**Bundesfinanzhof**
BMF	**Bundesministerium der Finanzen**
BSFZ	**Bescheinigungsstelle Forschungszulage**
BStBl	**Bundessteuerblatt**
DBA	**Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**
DSGVO	**Datenschutzgrundverordnung**
EStG	**Einkommensteuergesetz**
EStR	**Einkommensteuer-Richtlinien**
EU	**Europäische Union**
EWR	**Europäischer Wirtschaftsraum**
EWR-Abkommen	**Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum**
FuE	**Forschung und Entwicklung**
FZul	**Forschungszulage**
FZulBV	**Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung**
FZulG	**Forschungszulagengesetz**
GmbH	**Gesellschaft mit beschränkter Haftung**
GmbH & Co. KG	**Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft**
GoBD	**Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff**
HGB	**Handelsgesetzbuch**
KMU	**Kleine oder mittlere Unternehmen i. S. d. Anhangs I der AGVO**
KStG	**Körperschaftsteuergesetz**
KStR	**Körperschaftsteuer-Richtlinien**
LStDV	**Lohnsteuer-Durchführungsverordnung**
LStR	**Lohnsteuer-Richtlinien**
OECD	**Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung**
Rn.	**Randnummer**

StBerG	**Steuerberatungsgesetz**
UmwG	**Umwandlungsgesetz**
UmwStG	**Umwandlungssteuergesetz**
VZ	**Veranlagungszeitraum**

Die im FZulG verwendeten Begriffe sind nach den für die Einkommensbesteuerung maßgeblichen Grundsätzen auszulegen, soweit sich nicht aus dem FZulG, seinem Zweck und seiner Entstehungsgeschichte etwas Anderes entnehmen lässt (BFH vom 18. Mai 1999 – III R 65/97, BStBl II S. 619). Die Gewährung der FZul hängt nicht von der konkreten ertragsteuerlichen Behandlung beim Steuerpflichtigen ab.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Anwendung des FZulG die folgenden Grundsätze:

Anwendungsregelung

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom **7. Februar 2023 (BStBl I S. 364)** und ist in allen offenen Fällen anzuwenden. **Die Änderungen sind durch Fettdruck hervorgehoben**. **Soweit einzelne Regelungen nur für bestimmte Zeiträume gültig sind, wird hierauf in den jeweiligen Randnummern gesondert hingewiesen.**

Inhaltsübersicht

		Rn.
Erster Teil - Materiell-rechtliche Vorschriften		**1 – 198c**
I.	**Anspruchsberechtigung**	**1 – 22**
1.	Allgemeines	1 – 4
2.	Juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie steuerbefreite Körperschaften / Personenvereinigungen und Vermögensmassen	5 – 9
2.1	Betriebe gewerblicher Art	6 – 7
2.2	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	8 – 9
3.	Mitunternehmerschaften	10 – 14
4.	Organschaften	15
5.	Kooperationspartner	16 – 17
5a.	Treuhandmodell bei einer Kommanditgesellschaft	17a
6.	Rechtsnachfolge	18 – 22
II.	**Begünstigte FuE-Vorhaben**	**23 – 75**
1.	Fördergegenstand	24 – 38
1.1	Definitionen	30 – 32
1.2	Abgrenzungen	33 – 38
2.	Bescheinigung nach § 6 FZulG	39 – 41
3.	Durchführung	42 – 66
3.1	Eigenbetriebliche FuE	44 – 46
3.2	Auftragsforschung	47 – 55
3.3	Kooperationsvorhaben	56 – 61
3.4	FuE-Vorhaben innerhalb von verbundenen Unternehmen	62 – 66
4.	Begünstigungszeitraum	67 – 75
4.1	Beginn des begünstigten FuE-Vorhabens	69 – 73
4.2	Ende des begünstigten FuE-Vorhabens	74 – 75
III.	**Förderfähige Aufwendungen**	**76 – 161**
1.	Eigenbetriebliche FuE	76 – 141
1.1	FuE-Tätigkeiten	78 – 84
1.2	Förderfähige Lohnaufwendungen	85 – 128
1.2.1	Förderfähige Lohnaufwendungen nach § 3 Absatz 1 und 2 FZulG	87 – 108
1.2.1.1	Lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn nach § 38 Absatz 1 EStG	87 – 93
1.2.1.2	Keine förderfähigen Lohnaufwendungen nach § 3 Absatz 1 FZulG	94 – 97
1.2.1.3	Arbeitslohn eines angestellten Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft	98 – 99
1.2.1.4	Abgrenzungsbeispiele förderfähige / nicht förderfähige Lohnaufwendungen	100 – 102
1.2.1.5	Ausgaben für Zukunftssicherung	103 – 105
1.2.1.6	Arbeitslohn, der aufgrund eines DBA nicht der deutschen Besteuerung unterliegt	106 – 108
1.2.2	Zuordnung der förderfähigen Lohnaufwendungen zu einem begünstigten FuE-Vorhaben	109 – 110

1.2.3	Ermittlung der Höhe der förderfähigen Lohnaufwendungen	111 – 121
1.2.4	Erfassung und Nachweis der förderfähigen Lohnaufwendungen	122 – 128
1.3	Eigenleistungen eines Einzelunternehmers und anteilige Tätigkeitsvergütung eines Mitunternehmers	129 – 141
1.3.1	Eigenleistungen eines Einzelunternehmers	130 – 135
1.3.2	**Tätigkeitsvergütung eines Mitunternehmers**	**136 – 141a**
1.4	**Wertminderung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**	**141b – 141d**
1.4.1	**Eigenschaften des begünstigten Wirtschaftsgutes**	**141e – 141k**
1.4.2	**Berechnung der Wertminderung des begünstigten Wirtschaftsgutes**	**141l – 141o**
1.4.2.1	**Berechnung der Wertminderung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung**	**141p – 141r**
1.4.2.2	**Berechnung der Wertminderung in Folgejahren der Anschaffung oder Herstellung**	**141s – 141t**
2.	Auftragsforschung	142 – 154
2.1	Entgelt	144 – 147
2.2	Entgeltveränderungen	148 – 149
2.3	Auftragsforschung unter nahestehenden Personen	150 – 152
2.4	Nachweis der Aufwendungen	153 – 154
3.	**Gemein- und sonstige Betriebskosten**	**154a – 154c**
4.	Kumulierung mit anderen Förderungen oder staatlichen Beihilfen	155 – 161
IV.	**Bemessungsgrundlage**	**162 – 187**
1.	Grundsatz	162 – 163
2.	Begrenzung der Bemessungsgrundlage	164 – 166**b**
3.	Ermittlung der Bemessungsgrundlage	167 – 173**b**
3.1	**Grundsatz**	
3.2	**Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen in den Jahren 2020, 2024, 2025 und 2026**	168 – 173**b**
3.2.1	Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Wirtschaftsjahre 2020, 2019/2020 und 2020/2021	171 – 172
3.2.2	Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Wirtschaftsjahre **2024,** 2023/2024**4 und 2024/2025**	173
3.2.3	**Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Wirtschaftsjahre 2025, 2024/2025 und 2025/2026**	173a – 173b
4.	Bemessungsgrundlage bei verbundenen Unternehmen i. S. d. § 3 Absatz 6 FZulG	174 – 185
4.1	Begrenzung der Bemessungsgrundlage	174 – 178
4.2	Verbundene Unternehmen i. S. d. FZulG	179 – 185
5.	Bemessungsgrundlage bei Organschaften	186
6.	Bemessungsgrundlage bei Kooperationsvorhaben	187
V.	**Höhe der FZul**	**188 – 198c**
1.	Grundsatz	188 – 190
2.	Beihilferechtliche Begrenzung der FZul **der Höhe nach**	191 – 193
3.	Begrenzung der FZul nach der De-minimis-Verordnung	194 – 198**c**

Zweiter Teil - Verfahrensrechtliche Vorschriften		**199 – 283**
I.	**Antragstellung**	**199 – 221b**
1.	Allgemeines	199
2.	Antragsberechtigung	200 – 203
3.	Antrag auf FZul	204 – 219
3.1	Zuständiges Finanzamt	204
3.2	Antragsverfahren	205 – 208
3.3	Inhalt des Antrags	209 – 214
3.4	Belegnachweis	215 – 219
4.	Antragsfrist	220 – 221**b**
II.	**Bescheinigungsverfahren**	**222 – 238a**
1.	Allgemeines	222
2.	Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG	223 – 229
2.1	Zuständige Stelle	223 – 224
2.2	Antragsverfahren	225 – 229
3.	Übermittlung der Bescheinigung nach § 6 FZulG	230 – 231
4.	Grundlagenbescheid	232 – 238**a**
III.	**Festsetzungsverfahren**	**239 – 245**
1.	Allgemeines	239 – 240
2.	Prüfung des Antrags	241 – 244
3.	Aufhebung und Änderung des Forschungszulagenbescheids	245
IV.	**Feststellungsverfahren**	**246 – 257**
1.	Gesonderte Feststellung der förderfähigen Aufwendungen nach § 5 Absatz 4 FZulG	246 – 251
2.	Gesonderte und einheitliche Feststellung der Anteile an der FZul nach § 10 Absatz 2 FZulG	252 – 257
2.1	Allgemeines	252 – 256
2.2	Aufhebung und Änderung des Forschungszulagenfeststellungsbescheids	257
V.	**Anrechnungsverfahren**	**258 – 269**
1.	Allgemeines	258 – 264
2.	Anrechnung bei gesonderter und einheitlicher Feststellung	265
2a.	**Herabsetzung der Vorauszahlungen nach § 10 Absatz 2a FZulG**	**265a – 265e**
3.	Verfahren bei Aufhebung oder Änderung eines Forschungszulagenbescheids	266 – 267
4.	Anrechnung bei Ehegatten oder Lebenspartnern	268 – 269
VI.	**Weitere Verfahrensvorschriften**	**270 – 283**
1.	Rechtsbehelfsverfahren	270
2.	Zulässigkeit von Billigkeitsmaßnahmen	271
3.	Stundung fälliger Steuern im Hinblick auf später fällig werdende Steuererstattungsansprüche aufgrund der FZul	272 – 272a

4.	Abtretung, Pfändung und Verpfändung von Ansprüchen auf FZul	273 – 274
5.	Zinsen und Säumniszuschläge	275 – 281
6.	Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten	282
7.	Haftung	283
Dritter Teil - Ertragsteuerliche Behandlung der FZul		**284 – 287**
Vierter Teil - Beihilferechtliche Vorgaben im FZulG		**288 – 323**
I.	**AGVO**	**288 – 304**
1.	Allgemeines	288 – 291
1a.	**KMU i. S. d. Anhangs I der AGVO**	**291a – 291h**
2.	Unternehmen in Schwierigkeiten	292 – 296**a**
3.	Unternehmen mit offenen Rückzahlungsverpflichtungen	297
4.	Transparenzpflichten gemäß Artikel 9 AGVO	298 – 303
5.	Prüfungsverfahren	304
II.	**De-minimis-Verordnung**	**305 – 323**
1.	**Allgemeines**	**305 – 316**
2.	**De-minimis-Register gemäß Artikel 6 De-minimis-Verordnung**	**317 – 322**
3.	**Prüfverfahren**	**323**

Erster Teil

Materiell-rechtliche Vorschriften

I. Anspruchsberechtigung

1. Allgemeines

1 Zur Inanspruchnahme der FZul berechtigt sind nach § 1 Absatz 1 FZulG unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige i. S. d. EStG und des KStG, soweit sie nicht von der Besteuerung befreit sind. Zu den Steuerpflichtigen i. S. d. KStG gehören auch die nach § 1a KStG optierenden Gesellschaften. Die Anspruchsberechtigung setzt die Durchführung eines begünstigten FuE-Vorhabens i. S. d. § 2 FZulG voraus (Rn. 23 ff.).

2 Mitunternehmerschaften sind nach § 1 Absatz 2 FZulG eigenständig anspruchsberechtigt (Rn. 10 ff.).

2a Zur fehlenden Anspruchsberechtigung bei Unternehmen in Schwierigkeiten wird auf die Ausführungen in den Rn. 292 ff. verwiesen.

3 Die FZul kann nur von Steuerpflichtigen i. S. d. EStG und KStG beansprucht werden, soweit sie steuerpflichtige Einkünfte nach § 13 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft), § 15 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) oder § 18 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) erzielen. Die allgemeinen Merkmale für das Vorliegen eines Betriebes müssen daher für das Entstehen einer Anspruchsberechtigung erfüllt sein. Insbesondere muss die betriebliche Tätigkeit nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden.

4 Wird das Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA einem anderen Staat zugewiesen, steht dies einer Steuerbefreiung i. S. d. § 1 Absatz 1 FZulG gleich (BFH vom 14. August 1997 – III R 55/95, BStBl II 1998 S. 355).

2. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie steuerbefreite Körperschaften / Personenvereinigungen und Vermögensmassen

5 Nicht anspruchsberechtigt nach § 1 Absatz 1 FZulG sind

- juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit sie keinen steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art unterhalten (Rn. 6 f.), sowie
- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit sie von der Besteuerung befreit sind und keinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten (Rn. 8 f.). Darunter fallen u. a. die Steuerbefreiungen nach § 5 KStG.

2.1 Betriebe gewerblicher Art

6 Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nur anspruchsberechtigt, soweit sie einen steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art unterhalten (§ 1 Absatz 1 Nummer 6 und § 4 KStG). Zum Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ wird auf R 4.1 KStR **2022** verwiesen. Hierbei ist es ausreichend, wenn die betriebliche Tätigkeit nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeübt wird. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.

7 Das den Anspruch auf FZul auslösende FuE-Vorhaben muss dem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sein.

2.2 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

8 Nach § 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind nur anspruchsberechtigt, soweit sie einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten (BFH vom 8. Juli 1994 – III R 13/93, BStBl II S. 869). Hierbei ist es ausreichend, wenn die betriebliche Tätigkeit nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeübt wird. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.

9 Das den Anspruch auf FZul auslösende FuE-Vorhaben muss dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen sein.

3. Mitunternehmerschaften

10 Anspruchsberechtigte Mitunternehmerschaften i. S. d. § 1 Absatz 2 FZulG sind solche, die Tätigkeiten ausführen, die bei den Mitunternehmern zu steuerpflichtigen Einkünften nach § 13 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft), § 15 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) oder § 18 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) führen.

11 Zu den anspruchsberechtigten Mitunternehmerschaften gehören auch Innengesellschaften, die Mitunternehmerschaften sind, z. B. atypisch stille Gesellschaften. Zur Antragsberechtigung von atypisch stillen Gesellschaften wird auf Rn. 201 hingewiesen.

12 Optiert eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nach § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG zur Körperschaftsteuer, wird diese ab dem Wirtschaftsjahr der Option auch nach dem FZulG als Steuerpflichtige i. S. d. KStG behandelt.

13 Nicht anspruchsberechtigt sind Gemeinschaften, die keine Mitunternehmerschaften i. S. d. § 1 Absatz 2 FZulG sind.

14 Hat eine Mitunternehmerschaft eine ausländische Betriebsstätte, besteht hinsichtlich dieser Betriebsstätte keine Anspruchsberechtigung, soweit die Einkünfte aus dieser Betriebsstätte nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind.

4. Organschaften

15 Im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft sind Organgesellschaften eigenständig anspruchsberechtigt.

5. Kooperationspartner

16 Wird das begünstigte FuE-Vorhaben in Kooperation von einem Anspruchsberechtigten mit mindestens einem anderen Unternehmen nach § 2 Absatz 4 Nummer 2 FZulG bzw. in Zusammenarbeit mit einer oder mehreren Einrichtungen für Forschung und Wissensverbreitung nach § 2 Absatz 4 Nummer 3 FZulG durchgeführt, kann sich für jeden der beteiligten Kooperationspartner eine eigene Anspruchsberechtigung nach den vorstehenden Ausführungen ergeben.

17 Ist ein Kooperationspartner eine grundsätzlich nicht körperschaftsteuerpflichtige Einrichtung für Forschung und Wissensverbreitung, besteht eine Anspruchsberechtigung nur insoweit, als das

FuE-Vorhaben in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art durchgeführt wird.

5a. Treuhandmodell bei einer Kommanditgesellschaft

17a Bei einer sogenannten Treuhand-Kommanditgesellschaft, die zwar zivilrechtlich als Personengesellschaft, jedoch steuerlich nicht als Mitunternehmerschaft beurteilt wird (vgl. BFH vom 3. Februar 2010 – IV R 26/07, BStBl II S. 751), ist nur der steuerpflichtige Komplementär (Treugeber) anspruchsberechtigt i. S. d. § 1 FZulG. Sämtliche Aufwendungen und Erträge der Treuhand-Kommanditgesellschaft, und damit auch die Aufwendungen für Auftragsforschung, sind dem Komplementär (Treugeber) ertragsteuerlich und somit auch für Zwecke der FZul zuzurechnen. Dieses gilt auch für deren Lohnaufwendungen, obwohl die Lohnsteuer selbst von der zivilrechtlich existierenden Treuhand-Kommanditgesellschaft an das Finanzamt abgeführt wird.

6. Rechtsnachfolge

18 Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (z. B. durch Erbfall oder Verschmelzung) übertragen, geht die Anspruchsberechtigung auf den Rechtsnachfolger über. Dies ergibt sich aus § 45 AO, wonach bei Gesamtrechtsnachfolge die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger übergehen. Bei einem Teilbetrieb muss das begünstigte FuE-Vorhaben diesem bereits vor dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge zuzuordnen gewesen sein. Ändert sich durch einen Formwechsel das Steuersubjekt (z. B. in Fällen der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft), führt dies grundsätzlich nicht zu einer Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. § 45 Absatz 1 AO, da lediglich ein Wechsel der Rechtsform eines Rechtsträgers unter Wahrung seiner rechtlichen Identität vorliegt (§ 202 Absatz 1 **Nummer** 1 UmwG). Jedoch ist in diesen Fällen § 45 **Absatz** 1 AO (Gesamtrechtsnachfolge) sinngemäß anzuwenden (vgl. Nummer 3 des AEAO zu § 45). Zur Antragsberechtigung vgl. Rn. 202.

19 Beispiel 1 (Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall):

Einzelunternehmer A verstirbt am 30. Juni 2021. Das am 1. Januar 2021 begonnene Wirtschaftsjahr 2021 des Einzelunternehmens des A endet mit dem Tod, damit steuerlich am 30. Juni 2021. Mit dem Tod endet nicht nur die persönliche Steuerpflicht des Erblassers, sondern auch seine Eigenschaft als Gewerbetreibender (BFH vom 28. März 1973 – I R 100/71, BStBl II S. 544). Der Anspruch auf FZul entsteht damit mit Ablauf des 30. Juni 2021, mithin während des Bestehens der persönlichen Steuerpflicht des A. Der Alleinerbe B tritt als Gesamtrechtsnachfolger in die steuerlichen Rechte und Pflichten des A ein (zur Antrags- und Anrechnungsberechtigung in diesen Fällen siehe Rn. 200 und 260).

20 Beispiel 2 (Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung):

Die A-GmbH wird zum 1. Juli 2021 auf die B-GmbH verschmolzen (§ 2 UmwG). Die persönliche Steuerpflicht der A-GmbH besteht damit bis zum 30. Juni 2021 (steuerlicher Übertragungsstichtag, § 2 UmwStG). Das am 1. Januar 2021 begonnene Wirtschaftsjahr 2021 der A-GmbH endet mit der Verschmelzung, damit steuerlich am 30. Juni 2021. Der Anspruch auf FZul entsteht damit mit Ablauf des 30. Juni 2021, mithin während des Bestehens der persönlichen Steuerpflicht der A-GmbH. Die B-GmbH tritt als Gesamtrechtsnachfolgerin in die steuerlichen Rechte und Pflichten der A-GmbH ein.

20a Beispiel 2a (Formwechsel)

*Die A-GmbH & Co. KG wird durch Formwechsel zur A-GmbH umgewandelt (§ 1 Absatz 3 Nummer 3 UmwStG; steuerlicher Übertragungsstichtag 31. Dezember 2022). Die Mitunternehmerschaft besteht damit bis zum 31. Dezember 2022. Das am 1. Januar 2022 begonnene Wirtschaftsjahr 2022 der A-GmbH & Co. KG endet mit der formwechselnden Umwandlung somit steuerlich am 31. Dezember 2022. Der Anspruch auf FZul entsteht demzufolge mit Ablauf des 31. Dezember 2022, mithin während des Bestehens der Mitunternehmerschaft. Da sich durch die formwechselnde Umwandlung das Steuersubjekt ändert, ist § 45 Abs**atz** 1 AO (Gesamtrechtsnachfolge) sinngemäß anzuwenden (vgl. Nummer 3 des AEAO zu § 45) mit der Folge, dass die A-GmbH in die steuerlichen Rechte und Pflichten der A-GmbH & Co. KG eintritt.* ***Der Anspruch auf Anrechnung für das Wirtschaftsjahr 2022 verbleibt grundsätzlich bei den Mitunternehmern der A-GmbH & Co. KG. Der entsprechende Forschungszulagenfeststellungsbescheid für das Wirtschaftsjahr 2022 ist an die Mitunternehmer für die (untergegangene) GmbH & Co. KG zu richten.***

21 Wird ein Betrieb im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen, geht die Anspruchsberechtigung nicht auf den Rechtsnachfolger über. Der Rechtsnachfolger kann daher nach der Übertragung eines Betriebs die FZul für vom Rechtsvorgänger verwirklichte Sachverhalte nicht beanspruchen.

22 Entstehen dem Rechtsnachfolger ab dem Übertragungsstichtag förderfähige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Durchführung von begünstigten FuE-Vorhaben, die der Rechtsvorgänger begonnen hat, kann eine Anspruchsberechtigung beim Rechtsnachfolger insoweit entstehen. Hinsichtlich des Beginns des fortgeführten FuE-Vorhabens gilt der Beginn beim Rechtsvorgänger auch für den Rechtsnachfolger.

II. Begünstigte FuE-Vorhaben

23 Ob ein begünstigtes FuE-Vorhaben i. S. d. § 2 Absatz 1 bis 3 FZulG vorliegt, entscheidet ausschließlich die BSFZ (vgl. Rn. 39). Von der BSFZ werden bei dieser Entscheidung insbesondere die nachstehenden Grundsätze berücksichtigt. Nähere Informationen hierzu unter www.bescheinigung-forschungszulage.de.

1. Fördergegenstand

24 Fördergegenstand ist das jeweils beantragte FuE-Vorhaben.

25 Das FuE-Vorhaben ist eine planmäßige Anordnung von FuE-Tätigkeiten (Forschungsdesign) mit dem Ziel, neue Erkenntnisse oder Fertigkeiten für Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen zu gewinnen.

26 Ein FuE-Vorhaben kann aus mehreren Arbeitspaketen, Tätigkeiten oder Dienstleistungen bestehen (§ 2 Absatz 3 Satz 2 FZulG). Es umfasst klare Ziele und die Tätigkeiten, die zur Erreichung dieser Ziele durchzuführen sind, sowie konkrete Vorgaben, anhand derer die Ergebnisse dieser Tätigkeiten festgestellt und mit den einschlägigen Zielen verglichen werden können (§ 2 Absatz 3 Satz 3 FZulG). Wenn zwei oder mehrere FuE-Vorhaben nicht eindeutig voneinander getrennt werden können und einzeln betrachtet keine Aussicht auf technologischen Erfolg haben, werden sie als ein einziges Vorhaben betrachtet (§ 2 Absatz 3 Satz 4 FZulG).

27 FuE-Vorhaben sind nach § 2 Absatz 1 FZulG begünstigt, soweit sie einer oder mehreren der Kategorien

- Grundlagenforschung,
- industrielle Forschung oder
- experimentelle Entwicklung

zuzuordnen sind. Eine Abgrenzung innerhalb dieser Kategorien bzw. eine konkrete Zuordnung zu einer dieser Kategorien ist nicht vorgesehen, da sich ein FuE-Vorhaben über mehr als eine der o. g. Kategorien erstrecken kann. Für die Gewährung der FZul ist die Abgrenzung der zutreffenden Kategorie(n) nicht entscheidend.

28 Die Ziele eines FuE-Vorhabens und die dafür erforderlichen Arbeitspakete, Tätigkeiten oder Dienstleistungen von Auftragnehmern sind so klar darzustellen, dass die Zuordnung der einzelnen FuE-Arbeiten und ihre Funktion im FuE-Vorhaben nachvollziehbar sind. Der Antragsteller hat daher im Rahmen der Antragstellung gegenüber der BSFZ seine Arbeitsschritte, seinen Arbeitsplan bzw. sein Forschungsdesign darzulegen.

29 FuE-Vorhaben sind nur begünstigt, soweit sie den vorgegebenen Rahmen der drei genannten Kategorien nicht überschreiten. Gehen die Arbeiten über diesen Rahmen hinaus, z. B. weil sie der Markteinführung dienen, handelt es sich bei diesen Tätigkeiten nicht um begünstigte FuE-Tätigkeiten. Im Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG sowie in der Bescheinigung der BSFZ sind hierzu genaue Angaben erforderlich. Entsprechende Angaben der BSFZ zu Tätigkeiten, die von der Bescheinigung auszuschließen sind, werden unter dem Buchstaben C der Bescheinigung nach § 6 FZulG aufgeführt (vgl. Rn. 33 ff.).

1.1 Definitionen

30 Bei der Zuordnung verschiedener Tätigkeiten zu den einzelnen FuE-Kategorien gelten die Definitionen der Artikel 2 Nummer 84 bis 86 der AGVO in der jeweils geltenden Fassung (**zur Rechtsentwicklung hinsichtlich der AGVO siehe Rn. 288 ff.**):

- Als „Grundlagenforschung" werden experimentelle oder theoretische Arbeiten bezeichnet, die in erster Linie dem Erwerb neuen Grundlagenwissens ohne erkennbare direkte kommerzielle Anwendungsmöglichkeiten dienen.
- „Industrielle Forschung" ist gekennzeichnet durch 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 unter Umständen 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.
- „Experimentelle Entwicklung" umfasst den Erwerb, die Kombination, Gestaltung und Nutzung vorhandener wissenschaftlicher, technischer, wirtschaftlicher und sonstiger einschlägiger 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. Die experimentelle Entwicklung kann die Entwicklung von Prototypen, Demonstrationsmaßnahmen, Pilotprojekte sowie die Erprobung und Validierung neuer oder verbesserter Produkte, Verfahren und Dienstleistungen in einem für die realen Einsatzbedingungen repräsentativen Umfeld umfassen, wenn das Hauptziel dieser Maßnahmen darin besteht, im Wesentlichen noch nicht feststehende Produkte, Verfahren oder Dienstleistungen weiter zu verbessern. Die experimentelle Entwicklung kann die Entwicklung von kommerziell nutzbaren Prototypen und Pilotprojekten einschließen, wenn es sich dabei zwangsläufig um das kommerzielle Endprodukt handelt und dessen Herstellung allein für Demonstrations- und Validierungszwecke zu teuer wäre. Die experimentelle Entwicklung umfasst keine routinemäßigen oder regelmäßigen Änderungen an bestehenden Produkten, Produktionslinien, Produktionsverfahren, Dienstleistungen oder anderen laufenden betrieblichen Prozessen, selbst wenn diese Änderungen Verbesserungen darstellen sollten.

31 FuE-Vorhaben und damit zusammenhängende FuE-Tätigkeiten müssen im Rahmen der steuerlichen Forschungsförderung nach dem FZulG folgende übergeordnete Kriterien erfüllen:

a) Neuartigkeit der Ziele bzw. Ergebnisse

b) Ungewissheit (Risiko)

c) Planmäßigkeit der Umsetzung

32 Im Rahmen der Prüfung des FuE-Vorhabens durch die BSFZ werden bestimmte Tatbestandsmerkmale für FuE als Prüfkriterien zugrunde gelegt. Hierfür nutzt die BSFZ ein Indikatorenset, welches die Prüfkriterien näher differenziert und als Instrument für die

individuelle Vorhabenprüfung herangezogen wird. Die Prüfkriterien basieren auf den Definitionen der drei Forschungsarten nach dem FZulG, welche sich aus den AGVO-Definitionen ableiten und durch die Ausführungen und Erläuterungen des Frascati-Handbuchs (OECD (2018), Frascati-Handbuch 2015: Leitlinien für die Erhebung und Meldung von Daten über Forschung und experimentelle Entwicklung, Messung von wissenschaftlichen, technologischen und Innovationstätigkeiten, OECD Publishing, Paris) ergänzt werden.

1.2 Abgrenzungen

33 Von begünstigten FuE-Vorhaben abzugrenzen sind Tätigkeiten, die der Marktentwicklung dienen, und Tätigkeiten, die auf das reibungslose Funktionieren des Produktionssystems abzielen (§ 2 Absatz 2 FZulG), sowie Aktivitäten, die zwar Bestandteil des Innovationsprozesses sind, aber die o. g. Kriterien für FuE nicht erfüllen. Entsprechende Vorhaben oder Arbeitspakete in Vorhaben sind grundsätzlich nicht Forschung bzw. experimentelle Entwicklung. Dazu zählen:

- routinemäßige, regelmäßige Verbesserungen bestehender Produkte auch unter Verbesserung des Stands der Technik,
- routinemäßige Einhaltung der öffentlichen Aufsichtskontrolle, Normenüberwachung, Vorschriften,
- Qualitätskontrollen, Erarbeitung von Produktionshandbüchern und Qualitätssicherungen,
- administrative und juristische Tätigkeiten im Zusammenhang mit Patenten oder der Entwicklung von Geschmacksmustern, die deren juristischer Erlangung, Validierung und Verteidigung dienen,
- Marktforschung (Bedarfsanalysen, Analysen der Konkurrenzprodukte),
- Produktionsanlauf,
- Datensammlung (solange diese nicht als integraler Bestandteil eines FuE-Projekts erfolgt),

- Software-Entwicklungen, soweit es sich um Standardanwendungen oder Support für bereits existierende Systeme handelt,
- Beschaffung, Verwaltung und Zuteilung von staatlichen FuE-Zuschüssen durch staatliche Behörden oder Projektträger,
- Untersuchungen zur Erschließung von Märkten,
- Vorhaben mit primärem Ziel der Marktentwicklung,
- Entwicklung von Management-Systemen,
- Vertrieb, Support, Kundenakquise und -betreuung, Kundenschulungen / Testungen,
- FuE-Gemeinkosten, z. B. für Transport, Lagerhaltung, Reparatur, Wartung, Sicherheit,
- Umsetzung oder Einhaltung von neuen oder bestehenden Standards und Normen und
- Durchführbarkeits- und Machbarkeitsstudien (Arbeiten zur Vorbereitung von Forschungstätigkeiten bzw. zur Bewertung und Analyse des Potenzials stellen keine Grundlagenforschung, industrieller Forschung oder experimentelle Entwicklung i. S. d. FZulG dar).

34 **Nicht besetzt.**

35 Der Entwurf, die Konstruktion und die Erprobung von Prototypen fallen typischerweise in den Bereich von begünstigter FuE. Dies gilt für die Herstellung eines oder mehrerer Prototypen, wobei die Herstellung nacheinander oder auch gleichzeitig erfolgen kann. Sind alle erforderlichen Änderungen an dem Prototyp / den Prototypen vorgenommen und ist die Testphase abgeschlossen, ist das Ende der begünstigungsfähigen FuE-Phase erreicht. Die Kategorie „experimentelle Entwicklung“ ist damit abgeschlossen. Werden nach Erprobung eines Prototyps mehrere Einheiten davon hergestellt, so fällt dies nicht in die Kategorie „experimentelle Entwicklung“ und gehört damit nicht mehr zu einem begünstigten FuE-Vorhaben. Das gilt auch dann, wenn die Herstellung von FuE-Personal durchgeführt wird (vgl. Frascati Handbuch unter 2.5; a. a. O.).

36 Der Bau und Betrieb einer Versuchsanlage ist so lange Teil eines begünstigten FuE-Vorhabens, wie der Hauptzweck darin besteht, Erfahrungen sowie technische und andere Daten zu sammeln, wie sie z. B. notwendig sind für

- die Auswertung von Hypothesen,
- die Ausarbeitung neuer Produktionsvorschriften und
- die Aufstellung neuer Merkmale über die fertigen Produkte.

37 Abgrenzung zwischen begünstigter FuE, Innovationen und anderen wirtschaftlichen Aktivitäten:

Gegenstand	Einordnung	Bemerkungen
Prototypen	FuE	Solange das Hauptziel in der Erarbeitung weiterer Verbesserungen liegt.
Versuchsanlage	FuE	Solange der Hauptzweck FuE ist.
Produktdesign	Im Einzelfall zu prüfen / ggf. teilweise	Das in der FuE-Phase benötigte Produktdesign ist einzubeziehen. Das Produktdesign für den Produktionsprozess ist auszuschließen.

Industrial Engineering und Werkzeugeinrichtung	Im Einzelfall zu prüfen / ggf. teilweise	„Feedback“-FuE und die erforderliche Werkzeugeinrichtung sind in Innovationsprozesse bzw. FuE-Tätigkeiten einzubeziehen. Erfolgen sie für Produktionsprozesse, sind sie auszuschließen.
Versuchsproduktion	Im Einzelfall zu prüfen / ggf. teilweise	Einzubeziehen, falls die Produktion Serientests und in der Folge weitere Konzipierungs- und Ingenieurarbeiten ergibt. Alle anderen verbundenen Aktivitäten sind auszuschließen. U. a. dann Ausschluss, sobald eine Versuchsanlage als normale kommerzielle Produktionseinheit dient.
Vorserienentwicklung	Keine FuE	Ausnahme sog. „Feedback“-FuE (die als FuE einzubeziehen ist).
Kundendienst und Beseitigung von Störungen nach dem Verkauf	Keine FuE	
Patent- und Lizenzarbeiten	Im Einzelfall zu prüfen / ggf. teilweise	Alle verwaltungstechnischen und rechtlichen Schritte, die für die Beantragung von Patenten und Lizenzen erforderlich sind, sind keine FuE. Dagegen sind Patentarbeiten in direkter Verbindung mit FuE-Projekten einschließlich der Dokumentation von FuE-Projekten FuE.
Routineuntersuchungen	Keine FuE	Selbst wenn sie von FuE-Personal durchgeführt werden.

in Anlehnung an Frascati-Handbuch, Tabelle 2.3

38 Ob ein FuE-Vorhaben das gewünschte Ziel erreicht, ist für die Begünstigung des FuE-Vorhabens nach dem FZulG kein Kriterium. Zu den Schlüsselkriterien eines FuE-Vorhabens gehört das Kriterium der Ungewissheit in Bezug auf das Endergebnis. Daher ist der Erfolg kein Maßstab für die Förderung nach dem FZulG. Auch für „erfolglose“ FuE-Projekte, d. h. wenn das beabsichtigte Ziel nicht erreicht wurde, kann die FZul beantragt und gewährt werden, solange es sich um begünstigte FuE-Vorhaben i. S. d. § 2 FZulG handelt.

2. Bescheinigung nach § 6 FZulG

39 Die Bescheinigung der BSFZ nach § 6 FZulG („Bescheid über den Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG über FuE-Vorhaben“), die das Vorliegen eines begünstigten FuE-Vorhabens **und ggf. die Erforderlichkeit des jeweiligen Wirtschaftsgutes für die Durchführung dieses Vorhabens** feststellt, ist Grundlagenbescheid für die Festsetzung der FZul (§ 6 Absatz 1 FZulG) und für das Finanzamt bindend. Die BSFZ begründet ihre Entscheidung in diesem Bescheid. Einzelheiten zum Bescheinigungsverfahren vgl. Rn. 222 ff.

40 Die im Bescheid zusätzlich mitgeteilten nachrichtlichen Angaben zu Forschungsart, Kooperationsvorhaben, Beginn und voraussichtlichem Ende, voraussichtlichem Aufwand, weiteren Fördermitteln, verbundenen Unternehmen, Kooperationspartnern und zur Auftragsforschung entfalten keine Bindungswirkung. Die Überprüfung dieser Angaben obliegt dem für die Bearbeitung des Antrags auf FZul zuständigen Finanzamt. In den Fällen des § 5 Absatz 4 FZulG ist das Betriebsfinanzamt zuständig.

41 Ein Bescheid ergeht für mehrere FuE-Vorhaben einheitlich, wenn der Antragsteller in einem Antrag auf Bescheinigung mehrere FuE-Vorhaben gleichzeitig beantragt. Der Bescheid kann dann auch positive und negative Entscheidungen für die jeweiligen FuE-Vorhaben enthalten.

3. Durchführung

42 Das FZulG knüpft bezüglich der Durchführung von begünstigten FuE-Vorhaben an die vielfältigen Möglichkeiten der Zusammenarbeit zwischen Wissenschaft und Wirtschaft an.

43 Nach § 2 Absatz 4 FZulG können daher begünstigte FuE-Vorhaben durchgeführt werden als

- eigenbetriebliche FuE (Rn. 44 ff.),
- Auftragsforschung (Rn. 47 ff.) oder
- Kooperationsvorhaben (Rn. 56 ff.).

Ein begünstigtes FuE-Vorhaben kann auch in Kombinationen aus den genannten Varianten durchgeführt werden.

3.1 Eigenbetriebliche FuE

44 Eigenbetriebliche FuE ist im Allgemeinen gekennzeichnet durch das systematische Forschen und vorwettbewerbliche Entwickeln unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durch das Unternehmen selbst.

45 Die Rechte an den Forschungsresultaten stehen daher regelmäßig dem forschenden Unternehmen zu.

46 Wird ein FuE-Vorhaben im Auftrag eines anderen Unternehmens durchgeführt, stellt dies keine eigenbetriebliche FuE i. S. d. FZulG dar, selbst wenn der einzige Geschäftszweck des Unternehmens des Auftragnehmers in der Durchführung von FuE für andere Unternehmen besteht. Eine Förderung des Auftragnehmers ist ausgeschlossen. Dies ergibt sich aus Artikel 6 AGVO, wonach eine Beihilfe nach den beihilferechtlichen Vorgaben einen Anreizeffekt haben muss. Der Anreizeffekt einer Beihilfe soll die betreffenden Unternehmen dazu bringen, ihr Verhalten i. S. d. Lenkungszwecks der Norm zu ändern und zusätzliche Tätigkeiten aufzunehmen, die sie ohne die Beihilfe nicht, nur in geringerem Umfang, auf andere Weise oder an einem anderen Standort ausüben würden. Dieser Anreizeffekt würde bei einer Förderung des Auftragnehmers nicht bewirkt, da der Auftragnehmer in diesem Kontext selbst keine eigene Investitionsentscheidung trifft, die zu mehr FuE-Tätigkeit führt.

3.2 Auftragsforschung

47 Auftragsforschung i. S. d. FZulG umfasst neben der „Forschung“ auch die nach § 2 Absatz 1 FZulG aufgeführte Kategorie „experimentelle Entwicklung“. Auftragsforschung liegt vor, wenn ein Unternehmen einen FuE-Auftrag an einen Dritten oder mehrere Dritte vergibt. Ein Dritter in diesem Sinne ist ein vom Auftraggeber rechtlich unabhängiger Rechtsträger. Das kann z. B. eine Universität, eine Forschungseinrichtung, ein anderes Unternehmen oder ein mit dem Auftraggeber verbundenes anderes Unternehmen sein (zu den Besonderheiten bei verbundenen Unternehmen beachte aber auch Rn. 62 ff.). Kein Dritter in diesem Sinne ist eine unselbständige Betriebsstätte des Auftraggebers.

48 Auftragsforschung zeichnet sich dadurch aus, dass diese gegen Entgelt durch den oder die Auftragnehmer durchgeführt wird.

49 Indizien für das Vorliegen von Auftragsforschung sind, dass

- der Auftraggeber gezielt eine spezielle Aufgabenstellung vorgibt, die der Auftragnehmer zu lösen hat, und die Auftragsinhalte in einem Vertrag festlegt, der entsprechend den laufenden Entwicklungen gemeinsam von den Vertragspartnern fortgeschrieben wird,
- der Auftraggeber das Eigentum an den Rechten der Forschungsresultate bzw. Ergebnissen der FuE-Tätigkeiten erwirbt oder der Auftragnehmer dem Auftraggeber eine ausschließliche, entgeltliche Lizenz an den Neurechten einräumt,
- der Auftraggeber das Risiko des Scheiterns trägt,
- der Auftragnehmer ohne Zustimmung des Auftraggebers nicht berechtigt ist, Dritte mit der Durchführung von Teilaufgaben zu beauftragen.

Die vorgenannten Indizien sind in der Gesamtschau zu würdigen und müssen nicht kumulativ vorliegen.

50 Werden bei einem eigenbetrieblichen FuE-Vorhaben (vgl. Rn. 44 ff.) Teilbereiche des Vorhabens an einen Dritten in Auftrag gegeben, kann es sich bei den in Auftrag gegebenen Tätigkeiten um Auftragsforschung handeln. Dies setzt voraus, dass die Tätigkeiten für das FuE-Vorhaben erforderlich und unerlässlich sind und es sich nicht um reine Beschaffungsmaßnahmen handelt. Von einer Auftragsforschung kann ausgegangen werden, wenn der Auftrag Personalleistungen

und Sachkosten erfordert, die unerlässlich und komplementär für die Zielerreichung des FuE-Vorhabens sind und ein individueller Vorhabenbezug besteht. Dagegen handelt es sich um eine reine Beschaffungsmaßnahme, wenn der Auftrag z. B. nur darin besteht, eine für das FuE-Vorhaben benötigte Spezialausrüstung oder Spezialanfertigung zu beschaffen. Die Entscheidung, ob die Vergabe von Aufträgen innerhalb eines eigenbetrieblich durchgeführten FuE-Vorhabens als FuE-Auftragsforschung zu beurteilen ist, obliegt der BSFZ. Die Bescheinigung muss die Förderfähigkeit des vergebenen Auftrags als zum FuE-Vorhaben gehörend beinhalten.

51 Auftragsforschung i. S. d. FZulG ist nur dann förderfähig, wenn der Auftragnehmer den Ort seiner Geschäftsleitung in Deutschland, einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem anderen Staat, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, hat. **Unerheblich ist, wo die Arbeitnehmer des mit der Forschung beauftragten Unternehmens ihren Wohnsitz haben.** Zudem muss der andere Staat aufgrund vertraglicher Verpflichtung Amtshilfe entsprechend dem EU-Amtshilfegesetz in einem Umfang leisten, der für die Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen erforderlich ist (§ 2 Absatz 5 FZulG).

52 Die Prüfung der Begünstigung des FuE-Vorhabens erfolgt auf der Ebene des Auftraggebers, d. h. die Kriterien für ein begünstigtes FuE-Vorhaben müssen beim Auftraggeber erfüllt sein. Der Auftraggeber hat im Rahmen der Beantragung der Bescheinigung entsprechende Angaben zu den Zielen und Arbeiten des als Auftragsforschung durchgeführten FuE-Vorhabens oder des als Auftrag vergebenen Teils eines FuE-Vorhabens zu machen.

53 Bei der Beantragung der FZul trägt der Auftraggeber die Feststellungslast für das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der Auftragsforschung i. S. d. § 2 Absatz 5 FZulG, die nicht Gegenstand der Bescheinigung nach § 6 FZulG sind. Ist der Ort der Geschäftsleitung des Auftragnehmers im EU- bzw. EWR-Ausland, ist § 90 Absatz 2 AO zu beachten.

54 Hat ein Unternehmen ein FuE-Vorhaben in Auftrag gegeben und beauftragt der Auftragnehmer für die Durchführung dieses FuE-Vorhabens oder eines Teils des in Auftrag genommenen FuE-Vorhabens ein weiteres Unternehmen (Unterauftragnehmer), ist der Auftragnehmer in seiner Eigenschaft als Unterauftraggeber nicht anspruchsberechtigt i. S. d. FZulG (§ 3 Absatz 4 Satz 3 FZulG).

55 Ein Auftraggeber kann für die Durchführung eines begünstigten FuE-Vorhabens auch mehrere Auftragnehmer parallel beauftragen.

3.3 Kooperationsvorhaben

56 Kooperationsvorhaben sind eine Form der eigenbetrieblichen FuE; ein FuE-Vorhaben wird dabei von zwei oder mehreren Kooperationspartnern durchgeführt.

57 Indizien für das Vorliegen eines Kooperationsvorhabens sind, dass mindestens zwei unabhängige Partner

- arbeitsteilig ein gemeinsames Ziel verfolgen,
- gemeinsam den Gegenstand des Vorhabens festlegen, an seiner Gestaltung mitwirken, zu seiner Durchführung beitragen,
- die mit dem Vorhaben verbundenen finanziellen, technischen, wissenschaftlichen und sonstigen Risiken sowie die erzielten Ergebnisse teilen.

Die Indizien müssen nicht kumulativ vorliegen, sondern sind in der Gesamtschau zu würdigen.

58 Auftragsforschung gilt nicht als Kooperationsvorhaben. Ob ein FuE-Vorhaben als Kooperationsvorhaben oder als Auftragsforschung durchgeführt wird, ist nach der konkreten Ausgestaltung im Einzelfall zu beurteilen.

59 Kooperationen können zwischen forschenden Unternehmen oder mit anderen Einrichtungen für Forschungs- und Wissensverbreitung wie Hochschulen, Forschungsinstituten, Technologietransfer-Einrichtungen, Innovationsmittlern sowie forschungsorientierten Kooperationseinrichtungen erfolgen. Forschungskooperationen i. S. d. § 2 Absatz 4 FZulG sind daher insbesondere in folgenden Formen möglich:

- im Verbund mit anderen Unternehmen, auch innerhalb von miteinander verbundenen Unternehmen,
- im Verbund mit Forschungsinstituten,
- im Verbund mit Hochschulen oder
- im Verbund auch mit ausländischen Unternehmen oder Forschungseinrichtungen.

60 Die Aufzählung in § 2 Absatz 4 FZulG begründet keine von § 1 Absatz 1 FZulG abweichende Anspruchsberechtigung. Die Anspruchsberechtigung verbleibt bei Kooperationsvorhaben beim jeweils rechtlich selbständigen steuerpflichtigen Unternehmen bzw. der Mitunternehmerschaft. **Für die Beantragung der FZul benötigt deshalb jeder Kooperationspartner eine eigene Bescheinigung nach § 6 FZulG, die seinen Beitrag zu den begünstigten FuE-Vorhaben beinhaltet.** Ist der Kooperationspartner eine steuerbefreite Einrichtung, sind in der Konsequenz nur die beim steuerpflichtigen Unternehmen anfallenden förderfähigen Aufwendungen nach § 3 FZulG begünstigt. Insoweit bedarf es eindeutiger Regelungen in den jeweiligen Kooperationsvereinbarungen, insbesondere im Hinblick auf Einsatz, Zuordnung und Bezahlung der eingesetzten Arbeitskräfte.

61 Auch im Rahmen einer Kooperation können Aufträge vergeben werden, die als Auftragsforschung i. S. d. FZulG bei dem den Auftrag auslösenden Unternehmen (Auftraggeber) förderfähig sein können. Zur Abgrenzung sind die jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen entscheidend.

3.4 FuE-Vorhaben innerhalb von verbundenen Unternehmen

62 Bei verbundenen Unternehmen können FuE-Vorhaben als

- eigenbetriebliche FuE,
- Auftragsforschung,
- Kooperationsvorhaben oder
- in Kombinationen aus den genannten Varianten

ausgestaltet sein.

Zum Begriff der verbundenen Unternehmen wird auf Rn. 179 ff. verwiesen.

63 Die Zuordnung der FuE-Vorhaben zu einer der vorgenannten Durchführungsarten von FuE und damit die Frage der Anspruchsberechtigung hängt entsprechend der nachstehenden Grundsätze von der jeweiligen rechtlichen Ausgestaltung zwischen den verbundenen Unternehmen ab.

64 Auftragsforschung zwischen verbundenen Unternehmen lässt sich nicht immer zweifelsfrei anhand der in der Rn. 49 ff. aufgeführten Indizien identifizieren. Die Auftragsvergabe zwischen verbundenen Unternehmen ist nicht zwingend dadurch gekennzeichnet, dass ein verbundenes Unternehmen die FuE-Tätigkeit aufgrund von üblicherweise zwischen fremden Dritten getroffenen Vereinbarungen zur Vertragsgestaltung bzw. Gestaltung der Rechtsbeziehungen durchführt. Für die erbrachte Dienstleistung wird typischerweise nicht immer ein Entgelt vereinbart. Stattdessen erhält das forschende Unternehmen üblicherweise, unabhängig vom Erfolg der FuE-Tätigkeit, eine Kostenerstattung zuzüglich eines prozentualen Gewinnaufschlags. Die Zurechnung des Eigentums oder die Inhaberschaft an dem Ergebnis der FuE ist nicht immer eindeutig oder steht dem Unternehmen zu, welches dem FuE-durchführenden Unternehmen die Kosten erstattet.

65 Aus Vereinfachungsgründen ist für die Abgrenzung zwischen eigenbetrieblicher FuE und Auftragsforschung zwischen verbundenen Unternehmen anhand der nachstehenden Kriterien für das jeweilige Vorhaben zu prüfen, ob danach Auftragsforschung vorliegt. Abweichend von Rn. 49 ist zwischen verbundenen Unternehmen von Auftragsforschung auszugehen, wenn folgende Kriterien kumulativ vorliegen:

- gezielte Beauftragung einer FuE-Gesellschaft durch die Konzernmutter oder ein anderes verbundenes Unternehmen mittels einer speziellen Aufgabenstellung für ein konkretes FuE-Vorhaben,
- Festlegung oder wesentliche Mitbestimmung der Ziele der Forschung und der Durchführungswege durch das beauftragende Unternehmen,
- Vereinbarung eines gesonderten Entgelts oder festgelegten Budgets für das FuE-Vorhaben und
- fehlende Berechtigung des Auftragnehmers ohne Zustimmung des Auftraggebers, Dritte mit der Durchführung von Teilaufgaben zu beauftragen.

Liegen die Kriterien einer Auftragsforschung danach vor, ist das beauftragende Unternehmen als Auftraggeber nach dem FZulG anspruchsberechtigt. Liegen die Kriterien nicht vor, ist von eigenbetrieblicher FuE des das FuE-Vorhaben durchführenden Unternehmens auszugehen.

66 Die vorstehenden Regelungen gelten ausdrücklich nur zur Abgrenzung für Zwecke des § 2 Absatz 4 Nummer 1 FZulG (eigenbetriebliche FuE vs. Auftragsforschung) im Unternehmensverbund und haben keine präjudizierende Wirkung, beispielsweise auf die Frage angemessener Ertrags- und Aufwandszurechnungen, auf die Gewinnabgrenzung oder auf

Bilanzierungsfragen der im Zusammenhang mit dem FuE-Vorhaben entstehenden Wirtschaftsgüter. Dies gilt auch für internationale Konzerne und FuE-Vorhaben.

4. Begünstigungszeitraum

67 FuE-Vorhaben nach § 2 FZulG sind nach § 8 FZulG nur begünstigt, wenn mit deren Arbeiten nach dem 1. Januar 2020 begonnen wurde oder wenn der Auftrag nach dem 1. Januar 2020 erteilt worden ist. Aus Vereinfachungsgründen wird nicht beanstandet, wenn vom Anspruchsberechtigten als Beginn des Vorhabens oder als Tag der Auftragserteilung der 1. Januar 2020 angegeben wurde.

68 Der Begünstigungszeitraum für ein FuE-Vorhaben ist grundsätzlich nicht begrenzt, sondern orientiert sich an der Dauer der Durchführung des begünstigten FuE-Vorhabens.

4.1 Beginn des begünstigten FuE-Vorhabens

69 Begünstigte FuE-Vorhaben zielen darauf ab, eine genau definierte unteilbare Aufgabe ökonomischer, wissenschaftlicher oder technischer Art mit klar festgelegten Zielen durchzuführen. Auf die beschriebene Aufgabe „abzielen“ kann ein FuE-Vorhaben erst, wenn das Vorhaben systematisch geplant worden ist. Damit können die Arbeiten an einem FuE-Vorhaben erst zu dem Zeitpunkt beginnen, an dem Aufgaben- und Zieldefinition, personeller und finanzieller Umfang eines FuE-Vorhabens feststehen und die Umsetzung der geplanten Aktivitäten beginnt.

70 Beispiel 3:

Ein FuE-Vorhaben aus dem Bereich der Medizin besteht aus verschiedenen Arbeitspaketen:

1. Einarbeitung, Literaturrecherche
2. Lastfall- und Machbarkeitsanalyse
3. Analyse von äußeren Einflüssen
4. - 8. ...
9. Optimierungsverfahren
10. Markteinführung

Einarbeitung und Literaturrecherche sowie Machbarkeitsstudien oder auch Analysen des Marktes auf bereits vorhandene Lösungen stellen Vorstufen für eine erfolgreiche Beschreibung und Benennung der konkreten Zielsetzung dar. Sie sind Voraussetzungen für die Planung und Beschreibung des FuE-Vorhabens, aber gehören noch nicht zum FuE-Vorhaben. Auch Durchführbarkeitsstudien gehören noch nicht zu den begünstigten FuE-Tätigkeiten. Als Beginn des FuE-Vorhabens i. S. d. FZulG ist daher der Beginn der 3. Stufe anzusetzen.

Das begünstigte FuE-Vorhaben endet im vorliegenden Fall mit der 9. Stufe, da die Markteinführung ebenfalls nicht zu den begünstigten FuE-Tätigkeiten gehört und damit nicht mehr Teil des begünstigten FuE-Vorhabens ist. In die Bescheinigung nach § 6 FZulG der BSFZ würde insoweit ein entsprechender Hinweis aufgenommen werden.

71 Bei der Auftragsforschung ist für den Beginn des begünstigten FuE-Vorhabens der Tag der Auftragsvergabe entscheidend. Wurde mit dem Auftragnehmer eine Rahmenvereinbarung über die Durchführung von FuE-Tätigkeiten abgeschlossen, ist dies nicht zwingend als Beginn eines

konkreten FuE-Vorhabens anzusehen. Erst die konkrete Beauftragung des von der BSFZ als begünstigt bescheinigten FuE-Vorhabens ist als Beginn dieses FuE-Vorhabens zu bewerten.

72 Liegt der Tag der Auftragsvergabe für ein FuE-Vorhaben vor dem 2. Januar 2020 und wurde in dem Vertrag zur Durchführung dieses FuE-Vorhabens ein Maßnahmenbeginn nach dem 1. Januar 2020 vereinbart, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des FZulG nicht vor (vgl. Rn. 67).

72a Wird ein FuE-Vorhaben sowohl im Wege der eigenbetrieblichen FuE als auch im Wege der Auftragsforschung durchgeführt und können die Teile voneinander abgegrenzt werden, ist auf den Beginn des jeweiligen Teilvorhabens abzustellen.

73 Im Antrag auf FZul hat der Anspruchsberechtigte den Beginn des FuE-Vorhabens anzugeben. Die Angabe des Beginns des FuE-Vorhabens im Antrag auf Bescheinigung bei der BSFZ ist für die Beurteilung des Anspruchs auf FZul durch das Finanzamt nicht bindend. Das Unternehmen hat den Beginn des begünstigten FuE-Vorhabens in geeigneter Weise zu dokumentieren und im Unternehmen vorzuhalten. Dabei sind auch vor Beginn des FuE-Vorhabens durchgeführte vorbereitende Tätigkeiten zu dokumentieren, um eine Abgrenzung zu den Tätigkeiten des FuE-Vorhabens aufzuzeigen.

4.2 Ende des begünstigten FuE-Vorhabens

74 Das FuE-Vorhaben endet in dem Zeitpunkt, in dem das mit ihm verfolgte Ziel erreicht wurde; das kann die Überführung des Produkts oder Verfahrens in die Marktentwicklung sein (§ 2 Absatz 2 FZulG).

75 Wird ein FuE-Vorhaben eingestellt, endet das Vorhaben regelmäßig mit dem entsprechenden Beschluss.

III. Förderfähige Aufwendungen

1. Eigenbetriebliche FuE

76 Förderfähige Aufwendungen im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE sind

- lohnsteuerpflichtige Arbeitslöhne,
- Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer (§ 3 Nummer 62 EStG), soweit diese Ausgaben auf den Anteil der förderfähigen Arbeitslöhne entfallen; sowie
- diejenigen Teile der Arbeitslöhne, für die nach einem DBA das Besteuerungsrecht einem anderen Mitgliedstaat der EU oder einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft zugewiesen ist,

soweit sie der Arbeitgeber unmittelbar an Arbeitnehmer für ihre tatsächliche Beschäftigung mit FuE-Tätigkeiten in einem begünstigten FuE-Vorhaben zahlt.

77 Förderfähige Aufwendungen im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE sind im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen Grenzen (vgl. § 3 Absatz 3 Satz 2 und 3 FZulG) auch

- Eigenleistungen eines Einzelunternehmers oder
- die (anteilige) Tätigkeitsvergütung des Mitunternehmers,

soweit diese in einem begünstigten FuE-Vorhaben mit FuE-Tätigkeiten selbst aktiv tätig sind.

77a Förderfähige Aufwendungen im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE sind auch

- **die Wertminderung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, soweit diese für die Durchführung des FuE-Vorhabens erforderlich sind (siehe Rn. 141b ff.) und**
- **Gemein- und sonstige Betriebskosten in Form einer 20 Prozent-Pauschale der im Wirtschaftsjahr im Übrigen entstandenen förderfähigen Aufwendungen (siehe Rn. 154a ff.).**

1.1 FuE-Tätigkeiten

78 Die Förderung nach dem FZulG stellt auf die Qualifikation eines konkreten FuE-Vorhabens i. S. d. § 2 Absatz 1 FZulG ab. Die Qualifikation des FuE-Vorhabens bestimmt sich nach der Beurteilung der durchzuführenden Arbeiten und Tätigkeiten. Diese müssen daher ebenfalls die Kriterien für FuE erfüllen (Rn. 31 ff.).

79 Förderfähig i. S. d. FZulG sind daher nur solche Aufwendungen, die unmittelbar auf begünstigte FuE-Tätigkeiten in einem begünstigten FuE-Vorhaben entfallen. Bei der Ermittlung der förderfähigen Aufwendungen im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE können Lohnaufwendungen sowie Eigenleistungen eines Einzelunternehmers oder Tätigkeitsvergütungen eines Mitunternehmers daher nur insoweit einbezogen werden, als diese für Personen entstehen, die mit FuE-Tätigkeiten in einem begünstigten FuE-Vorhaben unmittelbar beschäftigt sind.

80 Aufwendungen für Tätigkeiten, die nur mittelbar oder unterstützend dem FuE-Vorhaben dienen, wie z. B. Verwaltung, Management, Transport, Lagerhaltung, Reparatur, Wartung, Sicherheit, usw., erfüllen die vorgenannten Voraussetzungen nicht und sind daher keine förderfähigen Aufwendungen.

81 Beispiel 4:

Im Bereich der Medizin stellen Routineuntersuchungen, z. B. im Rahmen von Gesundheitschecks durchgeführte Blutuntersuchungen und bakteriologische Tests, keine FuE-Tätigkeit dar, wohingegen die Durchführung spezieller Blutuntersuchungen bei Patienten, die ein neu eingeführtes Medikament einnehmen, FuE darstellen kann.

82 FuE-Tätigkeiten werden in der Regel von solchen Personen ausgeführt, die für die notwendigen FuE-Arbeiten qualifiziert sind. Nicht vorausgesetzt wird in diesem Zusammenhang ein besonderer Grad der Ausbildung. Personen, die typische FuE-Tätigkeiten i. S. d. FZulG ausführen, sind in der Regel qualifizierte wissenschaftliche Mitarbeiter oder technisches Hilfspersonal.

83 FuE-Tätigkeiten sind nur insoweit zu berücksichtigen, wie diese dem begünstigten FuE-Vorhaben zugerechnet werden können. Tätigkeiten, die über den der Bescheinigung der BSFZ zugrundeliegenden Rahmen des beschriebenen FuE-Vorhabens hinausgehen oder ein anderes, nicht begünstigtes FuE-Vorhaben betreffen, können nicht bei der Ermittlung der förderfähigen Aufwendungen berücksichtigt werden.

84 Zum Nachweis, dass die FuE-Tätigkeiten dem begünstigten FuE-Vorhaben zuzurechnen sind, sind aussagefähige Unterlagen darüber vorzuhalten, wie weit die Arbeiten des begünstigten FuE-Vorhabens in Bezug auf die im Antrag auf Bescheinigung gemachten Angaben zur Durchführung des FuE-Vorhabens am Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres fortgeschritten sind. Hierzu kann

auch die im Rahmen der Durchführung eines FuE-Vorhabens erforderliche Dokumentation dienen. Die Aufzeichnungen sollten den Stand des FuE-Vorhabens am Ende eines Wirtschaftsjahres belegen.

1.2. Förderfähige Lohnaufwendungen

85 Grundlage der Ermittlung der förderfähigen Lohnaufwendungen sind nach § 3 Absatz 1 und 2 FZulG

- der vom Anspruchsberechtigten geleistete und dem Lohnsteuerabzug nach § 38 Absatz 1 EStG unterliegende Arbeitslohn (§ 2 Absatz 1 LStDV) der eigenen Arbeitnehmer (Rn. 87 ff.),
- die Ausgaben des Anspruchsberechtigten für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer nach § 3 Nummer 62 EStG (Rn. 103 ff.) und
- der vom Anspruchsberechtigten geleistete Arbeitslohn an seine Arbeitnehmer, für den aufgrund eines DBA kein Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist (Rn. 106 ff.).

86 Die steuerliche FuE-Förderung knüpft zwar zielorientiert an die Durchführung von FuE-Vorhaben an, basiert bei der Bemessung der FZul aber auf steuerlichen Bezugsgrößen. Die gesetzlichen Regelungen sind insoweit eindeutig bestimmt. Abweichungen hiervon sind gesetzlich ausgeschlossen. Damit ist ein Ansatz von pauschal im Unternehmen ermittelter oder betriebsindividueller Mittelwerte für die Ermittlung der förderfähigen Lohnaufwendungen nicht zulässig.

1.2.1 Förderfähige Lohnaufwendungen nach § 3 Absatz 1 und 2 FZulG

1.2.1.1 Lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn nach § 38 Absatz 1 EStG

87 Nach dem FZulG kann grundsätzlich nur solcher Arbeitslohn als förderfähiger Aufwand berücksichtigt werden, der dem Lohnsteuerabzug gemäß § 38 Absatz 1 EStG unterliegt. Für die Beurteilung der Frage, ob der Arbeitslohn dem Lohnsteuerabzug nach § 38 Absatz 1 EStG unterliegt, gelten die Regelungen des Lohnsteuerrechts.

88 Die Pflicht, Lohnsteuer einzubehalten, trifft grundsätzlich nur einen inländischen Arbeitgeber (§ 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG). Inländischer Arbeitgeber ist, wer im Inland einen Wohnsitz, einen gewöhnlichen Aufenthalt, eine Geschäftsleitung, einen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat. Förderfähiger lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn kann daher auch dann vorliegen, wenn in den Fällen der internationalen Arbeitnehmerentsendung das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen inländischer Arbeitgeber nach § 38 Absatz 1 Satz 2 EStG ist.

89 Die Verpflichtung des inländischen Arbeitgebers, Lohnsteuer einzubehalten, gilt unabhängig davon, ob seine Arbeitnehmer unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Ist der Arbeitnehmer weder unbeschränkt (§ 1 Absatz 1 EStG) noch beschränkt (§ 1 Absatz 4 EStG) einkommensteuerpflichtig, liegt kein förderfähiger Lohnaufwand vor, da der vom Anspruchsberechtigten geleistete Arbeitslohn nicht dem Lohnsteuerabzug gemäß § 38 Absatz 1 EStG unterliegt und somit die Voraussetzungen des § 3 Absatz 1 FZulG nicht erfüllt. Eine Berücksichtigung des Arbeitslohns als förderfähiger Lohnaufwand gemäß § 3 Absatz 2 FZulG kommt ebenfalls nicht in Betracht, da es bereits an der grundsätzlichen Einkommensteuerpflicht

des Arbeitnehmers fehlt.

90 Zum lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn und damit zu den förderfähigen Lohnaufwendungen gehören auch die dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Sonderzahlungen, wie z. B. Jahres-Boni, Leistungszulagen und Überstundenvergütungen. **Sonderzahlungen, die eindeutig zuordenbar für Tätigkeiten außerhalb eines begünstigten FuE-Vorhabens gezahlt werden, erhöhen die Summe des förderfähigen lohnsteuerpflichtigen Jahresarbeitslohns nicht.**

91 Arbeitslohn, der zwar grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug nach § 38 Absatz 1 EStG unterliegt, für den der Arbeitgeber aufgrund eines Wahlrechts nach § 37b Absatz 2, §§ 40, 40a und 40b EStG die Lohnsteuer aber tatsächlich mit einem Pauschsteuersatz erhebt, wird den dem Lohnsteuerabzug gemäß § 38 Absatz 1 EStG unterliegenden Arbeitslöhnen gleichgestellt und kann in die förderfähigen Lohnaufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 1 und 2 FZulG einbezogen werden, sofern eine individuelle Zuordnung bei einem Arbeitnehmer möglich ist. Das gilt nicht für Sachprämien und Sachzuwendungen, die nach §§ 37a und 37b Absatz 1 EStG pauschal besteuert werden.

92 Nach § 3 Absatz 1 FZulG muss der Arbeitnehmer den Arbeitslohn unmittelbar vom Anspruchsberechtigten erhalten. Das Merkmal der Unmittelbarkeit ist auch dann erfüllt, wenn der Anspruchsberechtigte den Arbeitslohn für die im FuE-Vorhaben tätigen Arbeitnehmer wirtschaftlich trägt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen und deshalb den Lohnsteuerabzug vorzunehmen hat (§ 38 Absatz 1 Satz 2 1. Halbsatz EStG). Bei einer Treuhand-Kommanditgesellschaft sind die von der Treuhand-Kommanditgesellschaft gezahlten Arbeitslöhne dem anspruchsberechtigten Treugeber zuzurechnen (siehe Rn. 17a).

93 Nicht besetzt.

1.2.1.2 Keine förderfähigen Lohnaufwendungen nach § 3 Absatz 1 FZulG

94 Lohnzahlungen durch Dritte, für die der Anspruchsberechtigte zwar zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist (§ 38 Absatz 1 Satz 3 EStG), den Lohn aber nicht selbst unmittelbar an den Arbeitnehmer zahlt, gehören nicht zu den förderfähigen Lohnaufwendungen.

95 Auch keine förderfähigen Lohnaufwendungen sind Aufwendungen des Anspruchsberechtigten für Personal, das über inländische (Personal- / Ingenieur-)Dienstleister entliehen wird und in der FuE-Abteilung des Anspruchsberechtigten an FuE-Vorhaben mitarbeitet. Der Entleiher ist regelmäßig nicht Arbeitgeber, der zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist (**hinsichtlich der Behandlung i. R. d. Auftragsforschung siehe Rn. 142a).**

96 Steuerfreie Gehaltsbestandteile, z. B. der nach § 3 Nummer 33 EStG steuerfreie Kindergartenzuschuss des Arbeitgebers, die nach § 3b EStG steuerfreien Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit sowie außer Ansatz bleibende Sachbezüge (z. B. nach § 8 Absatz 2 Satz 11 EStG) gehören nicht zu den förderfähigen Lohnaufwendungen. Wegen der steuerfreien Zukunftssicherungsleistungen vgl. Rn. 103 ff.

97 Nicht zu den förderfähigen Lohnaufwendungen gehört der entsprechende Aufwand eines Auftragnehmers, der das FuE-Vorhaben nur im Auftrag eines anderen Unternehmens durchführt. Der Auftragnehmer führt damit keine begünstigte eigenbetriebliche FuE i. S. d. FZulG durch (vgl. Rn. 54).

1.2.1.3 Arbeitslohn eines angestellten Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft

98 Zu den förderfähigen Lohnaufwendungen kann auch der Arbeitslohn eines als Arbeitnehmer i. S. d. Lohnsteuerrechts beschäftigten Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft gehören (§ 3 Absatz 1 Satz 3 FZulG). Voraussetzung ist ein zwischen Gesellschaft und Anteilseigner geschlossener Anstellungsvertrag über einen der Höhe nach fremdüblich vereinbarten Arbeitslohn, der die Voraussetzungen für den Lohnsteuerabzug erfüllt. Übersteigt der vereinbarte Arbeitslohn eine fremdübliche Vergütung und wird der übersteigende Teil steuerlich als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste verdeckte Gewinnausschüttung angesehen, ist dieser Teil nicht als Arbeitslohn und dementsprechend auch nicht als förderfähige Lohnaufwendungen i. S. d. FZulG zu qualifizieren.

99 Besteht kein steuerrechtlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis, können für den Einsatz eines Anteilseigners einer Körperschaft keine förderfähigen Lohnaufwendungen geltend gemacht werden, auch nicht als Eigenleistung i. S. d. § 3 Absatz 3 FZulG.

99a Die Ausführungen gelten entsprechend für die optierende Gesellschaft i. S. d. § 1a KStG und bei einer Treuhand-Kommanditgesellschaft i. S. d. Rn. 17a für den anspruchsberechtigten Treugeber, soweit es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt.

1.2.1.4 Abgrenzungsbeispiele förderfähige / nicht förderfähige Lohnaufwendungen

100 Beispiel 5:

Eine in Deutschland ansässige und unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaft eines international agierenden Konzerns führt ein begünstigtes FuE-Vorhaben als eigenbetriebliche FuE durch. Die ausländische Konzernmutter entsendet an die inländische Konzerntochter für zwei Jahre einen Arbeitnehmer, der in Deutschland einen Wohnsitz begründet und in dem begünstigten FuE-Vorhaben tätig wird. Das Arbeitsverhältnis zur Konzernmutter bleibt bestehen. Die deutsche Konzerntochter erstattet der Konzernmutter den Lohnaufwand. Weil die Konzerntochter damit den Arbeitslohn für die ihr geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, ist sie nach § 38 Absatz 1 Satz 2 EStG als inländischer Arbeitgeber anzusehen. Der Lohnaufwand der Konzernmutter unterliegt bei der Konzerntochter deshalb dem Lohnsteuerabzug.

Die Voraussetzungen des § 3 Absatz 1 FZulG sind bei der inländischen Konzerntochter für den erstatteten Arbeitslohn erfüllt.

101 Beispiel 6:

Eine ausländische Kapitalgesellschaft verfügt über eine Betriebsstätte im Inland, in der sie Forschung betreibt. Die Gesellschaft beschäftigt in der Betriebsstätte einen in der Forschung tätigen Arbeitnehmer, welcher seinen Wohnsitz im Inland hat.

Nach dem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft hat Deutschland das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der inländischen Betriebsstätte (Artikel 7 OECD-Musterabkommen), so dass die ausländische Gesellschaft grundsätzlich anspruchsberechtigt ist. Wegen ihrer inländischen Betriebsstätte ist die Kapitalgesellschaft inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG. Der Arbeitnehmer hat seinen Wohnsitz im Inland und ist daher unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Der gezahlte Arbeitslohn unterliegt der Lohnsteuer und erfüllt daher die Voraussetzungen des § 3 Absatz 1 FZulG.

102 Beispiel 7:

Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland hat eine Betriebsstätte in einem Staat, mit dem kein DBA besteht. In der ausländischen Betriebsstätte forschen im Betriebsstättenstaat wohnhafte Arbeitnehmer, die im Rahmen ihrer Tätigkeit keine inländischen Einkünfte nach § 49 EStG erzielen.

Die Arbeitslöhne stellen keine förderfähigen Aufwendungen dar, weil sie im Inland nicht dem Lohnsteuerabzug nach § 38 Absatz 1 EStG unterliegen.

1.2.1.5 Ausgaben für Zukunftssicherung

103 Förderfähige Aufwendungen sind auch die Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung von Arbeitnehmern (§ 3 Nummer 62 EStG), soweit diese Ausgaben auf förderfähigen Arbeitslohn entfallen.

104 Zu den Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung von Arbeitnehmern siehe § 3 Nummer 62 EStG i. V. m. § 2 Absatz 2 Nummer 3 LStDV, R 3.62 LStR **2023**.

105 Der Umfang der Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers kann grundsätzlich dem beim Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer geführten Lohnkonto (§ 41 EStG i. V. m. § 4 LStDV) entnommen werden.

1.2.1.6 Arbeitslohn, der aufgrund eines DBA nicht der deutschen Besteuerung unterliegt

106 Leistet der Anspruchsberechtigte an seine Arbeitnehmer Arbeitslohn und liegen die Voraussetzungen des § 3 Absatz 1 FZulG vor, kann nach § 3 Absatz 2 FZulG dieser Arbeitslohn auch dann zu den förderfähigen Lohnaufwendungen gehören, wenn der Lohnsteuerabzug nach § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG nur deshalb nicht oder nur begrenzt vorzunehmen ist, weil aufgrund eines DBA das Besteuerungsrecht einem anderen Mitgliedstaat der EU oder einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft zugewiesen ist.

107 Beispiel 8:

Das in Stuttgart ansässige Einzelunternehmen A führt ein begünstigtes FuE-Vorhaben durch. Die im FuE-Vorhaben tätigen wissenschaftlichen Mitarbeiter sind in der Schweizerischen Eidgenossenschaft ansässig und als Grenzgänger in Deutschland tätig. Der Arbeitslohn, den A den Grenzgängern zahlt, unterliegt nach dem DBA grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat der Grenzgänger der Besteuerung. In Deutschland unterliegt der Arbeitslohn lediglich einer Abzugsteuer von 4,5 Prozent.

Auch wenn der Lohnsteuerabzug im Inland aufgrund dieser Regelung auf 4,5 Prozent begrenzt wird, liegen dennoch förderfähige Lohnaufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 2 FZulG vor.

108 Beispiel 9:

In einem international agierenden Konzern betreiben zwei Tochtergesellschaften in Kooperation ein begünstigtes FuE-Vorhaben. Eine Tochtergesellschaft ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, die andere ist in Frankreich ansässig. Im Rahmen der Kooperation entsendet die deutsche Tochtergesellschaft beginnend am 1. Januar für 12 Monate einen Arbeitnehmer zum französischen Kooperationspartner, der in dem FuE-Vorhaben tätig wird, seinen Familienwohnsitz in Deutschland beibehält und sich an 250 Tagen in Frankreich berufsbedingt aufhält. Die deutsche Tochtergesellschaft leistet weiterhin die Lohnzahlungen für den Arbeitnehmer. Ein Lohnsteuerabzug erfolgt nicht, da eine

*Bescheinigung des Betriebsstättenfinanzamts vorliegt, wonach der Arbeitslohn nach dem DBA-Frankreich von der Lohnsteuer freizustellen ist (§ 39 Absatz 4 Nummer 5 i. V. m. § 52 Absatz 36 EStG, R 39.5 LStR **2023**).*

Die deutsche Tochtergesellschaft ist nach § 1 FZulG anspruchsberechtigt und inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG. Der Arbeitnehmer ist im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Soweit der Arbeitslohn grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug gemäß § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG unterliegt, dieser aber aufgrund der Regelungen des DBA-Frankreich im Inland unterbleibt, kann der Arbeitslohn insoweit den förderfähigen Lohnaufwendungen gemäß § 3 Absatz 2 FZulG zugerechnet werden.

1.2.2 Zuordnung der förderfähigen Lohnaufwendungen zu einem begünstigten FuE-Vorhaben

109 Förderfähige Lohnaufwendungen entstehen nur insoweit, als diese auf Arbeitnehmer entfallen, die in einem FuE-Vorhaben mit begünstigten FuE-Tätigkeiten auch tatsächlich beschäftigt sind (FuE-Arbeitnehmer) (vgl. Rn. 79 ff.). Leistungen an Arbeitnehmer, die zwar für ein begünstigtes FuE-Vorhaben tätig sind, aber keine typischen FuE-Tätigkeiten ausführen, gehören damit nicht zu den förderfähigen Lohnaufwendungen (vgl. Rn. 80).

110 Wird ein FuE-Arbeitnehmer sowohl in einem begünstigten FuE-Vorhaben als auch in anderen Bereichen für den Anspruchsberechtigten tätig, ist eine Aufteilung der Lohnaufwendungen vorzunehmen. Der Anteil, der auf FuE-Tätigkeiten in einem begünstigten FuE-Vorhaben entfällt, gehört zu den förderfähigen Lohnaufwendungen (vgl. Rn. 83). Zur Feststellung dieses Anteils ist eine Stundenaufzeichnung erforderlich, aus der der Arbeitseinsatz des FuE-Arbeitnehmers im jeweiligen begünstigten FuE-Vorhaben auf Stundenbasis ersichtlich ist.

1.2.3 Ermittlung der Höhe der förderfähigen Lohnaufwendungen

111 Gemäß § 41 Absatz 1 EStG i. V. m. § 4 LStDV hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr ein Lohnkonto zu führen. Bei jeder Lohnzahlung sind im Lohnkonto die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns einschließlich der steuerfreien Bezüge einzutragen. Die förderfähigen Lohnaufwendungen können so anhand der Aufzeichnungen im jeweiligen Lohnkonto des Arbeitnehmers festgestellt werden.

112 Die förderfähigen Lohnaufwendungen werden für ein Wirtschaftsjahr ermittelt; d. h. Grundlage sind die Bruttobeträge, so wie sie sich für das Wirtschaftsjahr aus dem jeweiligen Lohnkonto bzw. den jeweiligen Lohnkonten (bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr) des FuE-Arbeitnehmers ergeben.

113 Zur Ermittlung der förderfähigen Lohnaufwendungen eines Wirtschaftsjahres wird dem Wirtschaftsjahr daher der laufende lohnsteuerpflichtige Arbeitslohn zugeordnet, der auf Lohnzahlungszeiträume entfällt, die bis zum Ablauf dieses Wirtschaftsjahres enden. Zur zeitlichen Zuordnung von Lohnzahlungen wird auf § 38a Absatz 1 EStG verwiesen. Sonstige Bezüge werden dem Wirtschaftsjahr zugeordnet, in dem sie dem Arbeitnehmer zufließen. Bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren ist somit der von einem Arbeitnehmer in einem Kalenderjahr bezogene Arbeitslohn den Wirtschaftsjahren entsprechend anteilig zuzuordnen.

113a Beispiel 10:

Die A-GmbH hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni. Im Wirtschaftsjahr 2020/2021 ist ein (wissenschaftlicher) Mitarbeiter vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2021 ausschließlich in einem förderfähigen FuE-Vorhaben beschäftigt. Der laufende Arbeitslohn beträgt im Kalenderjahr 2020 72.000 Euro (6.000 Euro/Monat) und im Kalenderjahr 2021 78.000 Euro (6.500 Euro/Monat). Der Arbeitnehmer erhält mit seiner Lohnzahlung für Juni am 15. Juli jeweils ein Urlaubsgeld von 1.000 Euro. Die Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers nach § 3 Nummer 62 EStG sind in den vorgenannten Beträgen enthalten.

Die förderfähigen Lohnaufwendungen der A-GmbH für das Wirtschaftsjahr 2020/2021 ermitteln sich wie folgt:

laufender Arbeitslohn für die Monate Juli bis Dezember 2020:	*36.000 Euro*
sonstiger Bezug am 15. Juli 2020 gezahlt (vgl. Rn. 113):	*1.000 Euro*
laufender Arbeitslohn für die Monate Januar bis Juni 2021:	*39.000 Euro*
förderfähige Lohnaufwendungen im Wirtschaftsjahr 2020/2021:	*76.000 Euro*

114 Die förderfähigen Aufwendungen können nur insoweit berücksichtigt werden, als diese dem Anteil der tatsächlichen Arbeitszeit des FuE-Arbeitnehmers in dem begünstigten FuE-Vorhaben im Verhältnis zu dessen zu erbringender Jahresarbeitszeit entsprechen.

115 Ist ein Arbeitnehmer neben der FuE-Tätigkeit im begünstigten FuE-Vorhaben mit weiteren Tätigkeiten außerhalb des begünstigten FuE-Vorhabens betraut, ist der Arbeitseinsatz im begünstigten FuE-Vorhaben anhand geeigneter Aufzeichnungen zu belegen (siehe Rn. 122 ff.). Dies kann auch anhand einer unternehmensinternen Dokumentation erfolgen. **Bei Arbeitnehmern, die nachgewiesenermaßen ausschließlich in begünstigten FuE-Vorhaben und ausschließlich mit begünstigten FuE-Tätigkeiten beschäftigt sind, kann auf die weiteren Aufzeichnungen nach Rn. 122 ff., mit Ausnahme der Angaben aus Rn. 124, verzichtet werden.**

116 Die Ermittlung des förderfähigen Anteils des lohnsteuerpflichtigen Bruttoarbeitslohns und der Ausgaben des Arbeitgebers gemäß § 3 Nummer 62 EStG ist wie folgt vorzunehmen:

1. Der Anteil der Arbeitszeit in einem begünstigten FuE-Vorhaben ist auf der Basis der vertraglich, tariflich oder betrieblich vereinbarten Jahresarbeitszeit zu ermitteln. Diese vereinbarte Jahresarbeitszeit umfasst die jährlich zu leistenden Arbeitsstunden und bezeichnet den Zeitraum, in dem der Arbeitnehmer gemäß Arbeitsvertrag, geltender Tarifvereinbarung oder sonstiger Arbeitszeitvorschriften dem Arbeitgeber zur Verfügung steht und seine Tätigkeit ausüben oder seine Aufgaben wahrnehmen muss. Für die Ermittlung der maßgeblichen vereinbarten Jahresarbeitszeit sind die Jahresarbeitsstunden (wöchentliche Arbeitszeit x 52 Wochen) um den arbeitsvertraglich vereinbarten Anspruch auf Urlaub und um die Arbeitszeit zu kürzen, in der der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber wegen Krankheit, Sonderurlaub oder aufgrund von gesetzlichen Feiertagen, die auf Arbeitstage / Werktage entfallen, nicht zur Verfügung stand. Zur Ermittlung der Arbeitszeit, die auf die vereinbarten Urlaubstage entfällt, ist die vereinbarte wöchentliche Arbeitszeit

durch die vereinbarten Arbeitstage pro Woche zu teilen und mit der Anzahl der vereinbarten Urlaubstage zu multiplizieren. Dies gilt entsprechend zur Ermittlung der Arbeitszeit, die auf Krankheitstage, Kurzarbeit, Elternzeit o. Ä. entfällt.

2. Die im Wirtschaftsjahr aufgrund der Stundenaufzeichnung (vgl. Rn. 110, 123) ermittelten Arbeitsstunden, in denen der Arbeitnehmer im jeweiligen begünstigten FuE-Vorhaben tätig war, sind durch die nach Nummer 1 ermittelte maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit zu teilen. Sofern der ermittelte Wert größer als eins ist (z. B. wegen Überstunden oder nicht in Anspruch genommenem Urlaub), ist er auf eins zu begrenzen.
3. Zur Ermittlung der förderfähigen Lohnaufwendungen ist der nach Nummer 2 ermittelte Wert mit der Summe des lohnsteuerpflichtigen Jahresarbeitslohns des Arbeitnehmers und der Ausgaben gemäß § 3 Nummer 62 EStG zu multiplizieren.

Nicht zu beanstanden ist, wenn ein Stundensatz des Arbeitnehmers berechnet wird, indem der Jahresbruttolohn (einschließlich Ausgaben gemäß § 3 Nummer 62 EStG) durch die ermittelte maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit (vgl. Nummer 1 Satz 3) geteilt wird. Dieser Stundensatz kann dann mit den in der Stundenaufzeichnung (vgl. Rn. 110, 123) erfassten Projektarbeitsstunden multipliziert werden. Der so ermittelte förderfähige Arbeitslohn ist ggf. auf den tatsächlich entstandenen Lohnaufwand für diesen Arbeitnehmer im Wirtschaftsjahr zu begrenzen. Es ist nicht möglich, mehr Projektarbeitszeit als die maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit anzusetzen.

117 Ein pauschaler Ansatz von internen Personalstundensätzen, durchschnittlichen Stundensätzen oder von Durchschnittsgehältern der entsprechenden Abteilungen oder Kostenstellen ist nicht – auch nicht anteilig – möglich.

118 Überstunden oder nicht genommene Urlaubstage erhöhen nicht die vereinbarte Jahresarbeitszeit. Freizeitausgleichstage aufgrund von Überstunden vermindern nicht die vereinbarte Jahresarbeitszeit.

119 Das Kurzarbeitergeld gehört nicht zu den förderfähigen Lohnaufwendungen. Die Erstattung des Kurzarbeitergeldes stellt keine Förderung von förderfähigen Lohnaufwendungen dar und bleibt daher unberücksichtigt.

120 Beispiel 11:

Ein Mitarbeiter, der ausschließlich in einem begünstigten FuE-Vorhaben tätig ist, erhält einen Jahresbruttolohn (einschließlich Ausgaben nach § 3 Nummer 62 EStG) in Höhe von 60.000 Euro. Seine vereinbarte Wochenarbeitszeit beträgt 30 Stunden an fünf Tagen/Woche, der arbeitsvertragliche Urlaubsanspruch 29 Tage (6 Stunden/Tag). Der Mitarbeiter war an zwei Tagen krank und hat lediglich an 28 Tagen Urlaub genommen. An fünf Tagen hat er jeweils zwei Überstunden geleistet. Sechs Feiertage fielen auf einen Arbeitstag.

Berechnung der maßgeblichen vereinbarten Jahresarbeitszeit:

Jahresarbeitsstunden:	*30 Stunden x 52 Wochen =*	*1.560 Stunden*
abzüglich arbeitsvertraglicher Urlaubsanspruch:	*29 Tage x 6 Stunden =*	*174 Stunden*
abzüglich Krankheitstage:	*2 Tage x 6 Stunden =*	*12 Stunden*
abzüglich Feiertage, die Arbeitstage waren:	*6 Tage x 6 Stunden =*	*36 Stunden*
maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit:		*1.338 Stunden*

	Maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit (in Stunden)	*Davon (anteilig) im begünstigten FuE-Vorhaben (nach Zeiterfassung)*	
		in Stunden	*in Prozent*
Mitarbeiter	*1.338*	*1.354**	*maximal 100*

** Jahresarbeitszeit zzgl. geleisteter Überstunden und nicht genommener Urlaubstage*

Förderfähige Lohnaufwendungen:

	Jahresbruttolohn	*Anteilige Arbeitszeit im begünstigten FuE-Vorhaben*	*Förderfähige Lohnaufwendungen*
Mitarbeiter	*60.000 Euro*	*100 Prozent*	*60.000 Euro*

Abwandlung des Beispiels:

Der Mitarbeiter befindet sich im Monat November (20 Arbeitstage) zu 100 Prozent in Kurzarbeit. Der Jahresbruttolohn (einschließlich Ausgaben nach § 3 Nummer 62 EStG) beträgt 55.000 Euro. Das Kurzarbeitergeld beträgt 3.000 Euro und wird dem Arbeitgeber erstattet.

Berechnung der maßgeblichen vereinbarten Jahresarbeitszeit:
Maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit Grundfall: *1.338 Stunden*
abzüglich Kurzarbeit: *20 Tage x 6 Stunden =* *120 Stunden*
maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit: *1.218 Stunden*

	Maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit (in Stunden)	*Davon (anteilig) im begünstigten FuE-Vorhaben (nach Zeiterfassung)*	
		in Stunden	*in Prozent*
Mitarbeiter	*1.218*	*1.234**	*maximal 100*

** Jahresarbeitszeit zzgl. geleisteter Überstunden und nicht genommener Urlaubstage*

Förderfähige Lohnaufwendungen:

	Jahresbruttolohn	*Anteilige Arbeitszeit im begünstigten FuE-Vorhaben*	*Förderfähige Lohnaufwendungen*
Mitarbeiter	*55.000 Euro*	*100 Prozent*	*55.000 Euro*

121 Beispiel 12:

Die A-GmbH beschäftigt im Wirtschaftsjahr 2020 zehn Arbeitnehmer. Drei Arbeitnehmer sind mit FuE-Tätigkeiten in einem begünstigten FuE-Vorhaben beschäftigt. Ein Arbeitnehmer ist für die Abrechnung aller im Zusammenhang mit dem begünstigten FuE-Vorhaben anfallenden Kosten und für die Rechnungslegung verantwortlich. Sechs Arbeitnehmer arbeiten in der Produktion. Die lohnsteuerpflichtigen Jahresbruttolöhne einschließlich der Ausgaben nach § 3 Nummer 62 EStG betragen:
(Wissenschaftlicher) Mitarbeiter 1: *80.000 Euro*
(Wissenschaftlicher) Mitarbeiter 2: *65.000 Euro*

(Technischer) Mitarbeiter 3: *50.000 Euro*

Bürosachbearbeiter: *35.000 Euro*

6 Produktionsarbeiter (je 35.000 Euro): *210.000 Euro*

Summe: *440.000 Euro*

Zeiterfassung im Wirtschaftsjahr 2020 für das begünstigte FuE-Vorhaben:

	Maßgebliche vereinbarte Jahresarbeitszeit (in Stunden)	*Davon anteilig im begünstigten FuE-Vorhaben (nach Stundenaufzeichnung, vgl. Rn. 110, 123)*	
		in Stunden	*in Prozent*
Mitarbeiter 1	*1.840*	*1.500*	*81,52*
Mitarbeiter 2	*1.610*	*1.610*	*100,00*
Mitarbeiter 3	*920*	*500*	*54,35*

Förderfähige Lohnaufwendungen:

	Jahresbruttolohn	*Anteilige Arbeitszeit im begünstigten FuE-Vorhaben*	*Förderfähige Lohnaufwendungen*
Mitarbeiter 1	*80.000 Euro*	*81,52 Prozent*	*65.216 Euro*
Mitarbeiter 2	*65.000 Euro*	*100,00 Prozent*	*65.000 Euro*
Mitarbeiter 3	*50.000 Euro*	*54,35 Prozent*	*27.175 Euro*
Summe			*157.391 Euro*

Die A-GmbH kann von den gesamten Lohnaufwendungen des Wirtschaftsjahres 2020 (440.000 Euro) im Antrag auf FZul 157.391 Euro als förderfähige Lohnaufwendungen geltend machen. Die Lohnaufwendungen für den Bürosachbearbeiter sowie die Produktionsarbeiter sind mangels FuE-Tätigkeit nicht berücksichtigungsfähig.

1.2.4 Erfassung und Nachweis der förderfähigen Lohnaufwendungen

122 Die Erfassung der Arbeitszeit des FuE-Arbeitnehmers hat die im begünstigten FuE-Vorhaben geleisteten Arbeitsstunden im Wirtschaftsjahr aufzuzeigen.

123 Zur Ermittlung der förderfähigen Lohnaufwendungen für ein begünstigtes FuE-Vorhaben sind für jeden Arbeitstag, an dem ein FuE-Arbeitnehmer im begünstigten FuE-Vorhaben tätig wird, Aufzeichnungen zu führen, die die Tätigkeit dieses Arbeitnehmers in dem jeweiligen begünstigten FuE-Vorhaben belegen.

124 Die Stundenerfassung soll die folgenden Mindestangaben enthalten:

- Kurzbezeichnung des FuE-Vorhabens
- Wirtschaftsjahr
- Vorhabens-ID lt. Bescheinigung der BSFZ
- Name des FuE-Arbeitnehmers

- Kurzbezeichnung der FuE-Tätigkeit des FuE-Arbeitnehmers (z. B. Laborant)

125 Soweit die Aufzeichnungen personell geführt werden, sind diese am Monatsende von einem FuE-Projektverantwortlichen gegenzuzeichnen. Bei elektronischer Zeiterfassung kann auf eine zusätzliche Bestätigung des FuE-Projektverantwortlichen verzichtet werden.

126 Auf den Internetseiten des **BMF** steht ein Muster eines „Stundenzettels" bereit, der zur Dokumentation vorgehalten werden kann. Die Verwendung dieses Musters ist optional.

127 Es gelten die GoBD (BMF-Schreiben vom 28. November 2019, BStBl I S. 1269**, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 14. Juli 2025, BStBl I S. 1502**). Der Grundsatz der Klarheit verlangt dabei u. a. eine systematische Erfassung und übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchung. Das Führen der Aufzeichnungen ist sowohl in elektronischer als auch in Papierform möglich.

128 Für den Nachweis der förderfähigen Lohnaufwendungen sind die Lohnkonten der in dem begünstigten FuE-Vorhaben beschäftigten Arbeitnehmer sowie die individuellen Aufzeichnungen für jeden Arbeitnehmer, der in dem begünstigten FuE-Vorhaben beschäftigt ist, vorzuhalten und auf Anforderung vorzulegen. Die Aufzeichnungen sollten den Arbeitseinsatz des Arbeitnehmers dem Grunde und der Höhe nach belegen. Die Dokumentation hat so zu erfolgen, dass bei einer Nachprüfung die Zuordnung sowie der Arbeitszeitaufwand des einzelnen Arbeitnehmers nachvollzogen werden können. **Die Beweislast liegt beim Antragsteller; bei fehlenden bzw. fehlerhaften Dokumentationen kommt eine Berücksichtigung von förderfähigen Lohnaufwendungen nicht in Betracht. Eine Schätzung oder Pauschalierung der Lohnaufwendungen ist unzulässig.**

1.3 Eigenleistungen eines Einzelunternehmers und anteilige Tätigkeitsvergütung eines Mitunternehmers

129 Im Rahmen der eigenbetrieblichen FuE können Eigenleistungen eines Einzelunternehmers oder Tätigkeitsvergütungen eines Mitunternehmers, soweit diese selbst in einem begünstigten FuE-Vorhaben mit FuE-Tätigkeiten beschäftigt sind, förderfähig sein.

1.3.1 Eigenleistungen eines Einzelunternehmers

130 Ist ein Einzelunternehmer selbst mit FuE-Tätigkeiten in einem begünstigten FuE-Vorhaben beschäftigt, kann hierfür ein pauschaler Aufwand für die Förderung nach dem FZulG geltend gemacht werden.

131 Die im FuE-Vorhaben mit FuE-Tätigkeiten tatsächlich aufgewendete Arbeitszeit kann bis zu einer Höhe von 40 Arbeitsstunden pro Woche als förderfähige Aufwendungen nach § 3 Absatz 3 Satz 2 FZulG anerkannt werden.

132 Die maximal förderfähigen 40 Arbeitsstunden pro Woche beziehen sich dabei auf die insgesamt vom Einzelunternehmer in allen begünstigten FuE-Vorhaben geleisteten Arbeitsstunden. Übersteigen die nachgewiesenen tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden in allen begünstigten FuE-Vorhaben insgesamt die maximal förderfähigen 40 Arbeitsstunden, ist eine Kappung vorzunehmen. Eine Verteilung der insgesamt geleisteten Arbeitsstunden auf die anzuerkennenden Wochenarbeitsstunden ist nicht möglich. Für jede einzelne Woche sind maximal 40 Stunden förderfähig. Aus Vereinfachungsgründen kann die Ermittlung der

förderfähigen Arbeitsstunden auf Monatsbasis erfolgen (d. h. maximal 1/12 von 2.080 Stunden), soweit die FuE-Tätigkeit im gesamten Monat erbracht wurde. Wird ein FuE-Vorhaben im Laufe eines Monats begonnen oder beendet, ist dies entsprechend zu berücksichtigen.

133 Zum Nachweis der erbrachten Eigenleistung eines Einzelunternehmers in einem begünstigten FuE-Vorhaben reicht es aus, laufende Aufzeichnungen zu führen, die eindeutig und zeitnah die geleisteten Arbeitsstunden im jeweiligen begünstigten FuE-Vorhaben belegen.

134 Die Dokumentation kann jeweils anhand des vom BMF online bereitgestellten „Stundenzettels" erfolgen. Die Verwendung dieses Musters ist nicht verpflichtend. Das Führen der Aufzeichnungen ist sowohl in elektronischer als auch in Papierform zulässig (im Übrigen vgl. Rn. 127 f.).

135 Als förderfähige Aufwendungen sind je nachgewiesener und **förderfähiger Arbeitsstunde nach § 3 Absatz 3 Satz 2 FZulG für**

- **vor dem 28. März 2024 geleistete Arbeitsstunden pauschal jeweils 40 Euro,**
- **nach dem 27. März 2024 und vor dem 1. Januar 2026 geleistete Arbeitsstunden pauschal jeweils 70 Euro,**
- **nach dem 31. Dezember 2025 geleistete Arbeitsstunden pauschal jeweils 100 Euro**

zugrunde zu legen.

1.3.2 Tätigkeitsvergütung eines Mitunternehmers

136 Haben Gesellschafter einer anspruchsberechtigten Mitunternehmerschaft vertraglich vereinbart, dass ein oder mehrere Mitunternehmer für FuE-Tätigkeiten in begünstigten FuE-Vorhaben eine Tätigkeitsvergütung erhalten, ist diese Tätigkeitsvergütung nach § 3 Absatz 3 Satz 3 FZulG grundsätzlich förderfähiger Aufwand. Voraussetzung ist nach § 3 Absatz 3 Satz 4 FZulG, dass die Vereinbarung zivilrechtlich wirksam geschlossen wurde, ernsthaft gewollt ist und tatsächlich durchgeführt wird. Für Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft gelten hingegen die Rn. 98 f.

137 Die Höhe der begünstigten Tätigkeitsvergütung ist anhand der vertraglichen Vereinbarung feststellbar. Diese muss so eindeutig und klar abgefasst sein, dass die Tätigkeitsvergütung, die ein Gesellschafter für FuE-Tätigkeiten in begünstigten FuE-Vorhaben erhält, von anderen Tätigkeitsvergütungen im Dienste der Gesellschaft abgegrenzt werden kann.

138 Förderfähiger Aufwand ist die vereinbarte Tätigkeitsvergütung für die FuE-Tätigkeit in einem oder mehreren begünstigten FuE-Vorhaben. Diese wird jedoch nur in der Höhe als förderfähiger Aufwand berücksichtigt, als sie

- **bei vor dem 28. März 2024 geleisteten Arbeitsstunden 40 Euro,**
- **bei nach dem 27. März 2024 und vor dem 1. Januar 2026 geleisteten Arbeitsstunden 70 Euro,**
- **bei nach dem 31. Dezember 2025 geleisteten Arbeitsstunden 100 Euro**

je nachgewiesener Arbeitsstunde bei maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche nicht übersteigt. **Die Tätigkeitsvergütung wird durch den Betrag begrenzt, der sich bei Ansatz von 40, 70 bzw. 100 Euro je nachgewiesener Arbeitsstunde (maximal 40 Stunden je Woche)** ergibt. Aus Vereinfachungsgründen kann die Ermittlung der förderfähigen Arbeitsstunden auf Monatsbasis erfolgen (d. h. maximal 1/12 von 2.080 Stunden). Rn. 132 gilt insoweit entsprechend. Ist der Mitunternehmer in mehreren FuE-Vorhaben tätig, gilt die stundenmäßige Begrenzung insgesamt

für alle FuE-Vorhaben.

139 Zum Nachweis der **förderfähigen Tätigkeitsvergütung** in einem begünstigten FuE-Vorhaben sind laufende Aufzeichnungen zu führen, die eindeutig und zeitnah die geleisteten Arbeitsstunden im jeweiligen begünstigten FuE-Vorhaben belegen. Rn. 134 gilt entsprechend.

140 Im Fall der Umsatzsteuerpflicht der Tätigkeit gilt Rn. 146 entsprechend.

141 Beispiel 13:

*In einer nach dem FZulG anspruchsberechtigten Mitunternehmerschaft werden zwei begünstigte FuE-Vorhaben (A und B) durchgeführt. Die beiden **Mitunternehmer** (X und Y) erhalten vertraglich vereinbarte Tätigkeitsvergütungen (X: 100.000 Euro und Y: 88.000 Euro). Nach den vertraglichen Regelungen werden diese Tätigkeitsvergütungen jeweils für die FuE-Tätigkeit in den beiden begünstigten FuE-Vorhaben gezahlt. Die daneben anfallenden administrativen Aufgaben sind nicht von der Tätigkeitsvergütung umfasst.*

Die Zeiterfassungen im Kalenderjahr 2020 für die begünstigten FuE-Vorhaben stellen sich wie folgt dar:

	Nachgewiesene Arbeitszeit insgesamt (in Stunden)	*Davon anteilig im begünstigten FuE-Vorhaben A*	*Davon anteilig im begünstigten FuE-Vorhaben B*
		in Stunden	*in Stunden*
X	*1.900*	*1.240*	*660*
Y	*2.200*	*1.000*	*1.200*

Höchstbetrag nach § 3 Absatz 3 Satz 3 FZulG:

	X	*Y*
tatsächliche Arbeitsstunden FuE-Vorhaben A	*1.240 Stunden*	*1.000 Stunden*
tatsächliche Arbeitsstunden FuE-Vorhaben B	*660 Stunden*	*1.200 Stunden*
Summe	*1.900 Stunden*	*2.200 Stunden*
ggf. Begrenzung auf 40 Stunden x 52 Wochen		*2.080 Stunden*
Höchstbetrag (40 Euro x Stunden)	*76.000 Euro*	*83.200 Euro*
Tatsächlich gezahlte Tätigkeitsvergütungen FuE-Vorhaben	*100.000 Euro*	*88.000 Euro*
förderfähiger Aufwand i. S. d. FZulG	*76.000 Euro*	*83.200 Euro*

Zu den im Antrag auf FZul anzugebenden Werten und zur Berechnung der Bemessungsgrundlage wird auf Rn. 167 verwiesen.

141a Beispiel 13a:

In einer nach dem FZulG anspruchsberechtigten Mitunternehmerschaft werden zwei begünstigte FuE-Vorhaben (A und B) durchgeführt. Mitunternehmer X erhält vertraglich vereinbarte Tätigkeitsvergütungen (100.000 Euro). Nach den vertraglichen Regelungen werden diese Tätigkeitsvergütungen jeweils für die FuE-Tätigkeit als

Wissenschaftler in den beiden begünstigten FuE-Vorhaben gezahlt. Die daneben anfallenden administrativen Aufgaben sind nicht von der Tätigkeitsvergütung umfasst.

Die Zeiterfassungen im Kalenderjahr 2024 für die begünstigten FuE-Vorhaben stellen sich für den Mitunternehmer X wie folgt dar:

FuE-Vorhaben A	
anteilige Arbeitsstunden vor dem 28. März 2024	*240 Stunden*
anteilige Arbeitsstunden nach dem 27. März 2024	*600 Stunden*
tatsächliche Arbeitsstunden FuE-Vorhaben A	*840 Stunden*
FuE-Vorhaben B	
anteilige Arbeitsstunden vor dem 28. März 2024	*160 Stunden*
anteilige Arbeitsstunden nach dem 27. März 2024	*300 Stunden*
tatsächliche Arbeitsstunden FuE-Vorhaben B	*460 Stunden*
Summe der nachgewiesenen Arbeitszeit insgesamt	*1.300 Stunden*

Höchstbetrag nach § 3 Absatz 3 Satz 3 FZulG:

Mitunternehmer X	
Summe der nachgewiesenen Arbeitszeit insgesamt	*1.300 Stunden*
ggf. Begrenzung auf 40 Stunden x 52 Wochen	
Höchstbetrag (40 Euro x [240 + 160 Stunden])	*16.000 Euro*
Höchstbetrag (70 Euro x [600 + 300 Stunden])	*63.000 Euro*
Summe Höchstbetrag	*79.000 Euro*
Tatsächlich gezahlte Tätigkeitsvergütungen FuE-Vorhaben	*100.000 Euro*
förderfähiger Aufwand i. S. d. FZulG	*79.000 Euro*

1.4 Wertminderung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

141b Bei der eigenbetrieblichen FuE sind die Wertminderungen bestimmter abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (begünstigtes Wirtschaftsgut) förderfähig.

141c Die Berücksichtigung der Wertminderungen begünstigter Wirtschaftsgüter als förderfähige Aufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 3a FZulG ist nur für Wirtschaftsjahre möglich, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen.

141d Maßnahmen in Form von Steuervergünstigungen, die als Beihilfe mit Anreizeffekt gelten, müssen beihilferechtlich vor Beginn der Arbeiten für das geförderte Vorhaben oder die geförderte Tätigkeit eingeführt und in Kraft getreten sein (Artikel 6 Absatz 4 AGVO). Aus diesem Grund kann die Wertminderung nur dann als förderfähiger Aufwand berücksichtigt werden, wenn das jeweilige begünstigte Wirtschaftsgut in einem begünstigten FuE-Vorhaben ausschließlich eigenbetrieblich verwendet wird, mit dem der Anspruchsberechtigte nach dem 27. März 2024 begonnen hat.

1.4.1 Eigenschaften des begünstigten Wirtschaftsgutes

141e Für ein begünstigtes Wirtschaftsgut müssen gemäß § 3 Absatz 3a Satz 1 FZulG folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- **Es handelt sich um ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens.**
- **Das Wirtschaftsgut wurde nach dem 27. März 2024 angeschafft oder hergestellt.**
- **Das Wirtschaftsgut muss für die Durchführung des FuE-Vorhabens erforderlich sein.**
- **Das Wirtschaftsgut wird ausschließlich zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet.**

Die Wertminderung eines Wirtschaftsgutes wird nicht deshalb von den förderfähigen Aufwendungen ausgeschlossen, weil die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts weniger als ein Jahr beträgt (kurzlebige Wirtschaftsgüter).

141f Der Begriff „abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut" ist nach den für die Einkommensbesteuerung maßgeblichen Grundsätzen auszulegen. Zur Differenzierung wird auf R 7.1 EStR 2012 verwiesen. Gebäude, Gebäudeteile, Grund und Boden und immaterielle Wirtschaftsgüter zählen demnach grundsätzlich nicht zu den begünstigten Wirtschaftsgütern.

141g Das Wirtschaftsgut muss dem Anlagevermögen zuzurechnen sein. Zum Anlagevermögen gehören nach R 6.1 Absatz 1 EStR 2012 die Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. Maßgebend ist hierbei die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes und nicht der Ausweis in der Gewinnermittlung (z. B. seine Bilanzierung). Der Ausweis in der Gewinnermittlung kann dennoch Anhaltspunkt für die Zuordnung zum Anlagevermögen sein, wenn die Zweckbestimmung nicht eindeutig feststellbar ist. Verbrauchsmaterialien und weitere dem Umlaufvermögen zuzurechnende Wirtschaftsgüter sind nicht förderfähig. Im Falle von Leasingverträgen kann der Leasinggegenstand dem Anlagevermögen zuzuordnen sein, wenn – neben den weiteren Voraussetzungen – der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zuzurechnen ist (vgl. BMF-Schreiben vom 19. April 1971, BStBl I S. 264).

141h Das begünstigte Wirtschaftsgut muss nach dem 27. März 2024 angeschafft oder hergestellt worden sein, um die beihilferechtlichen Voraussetzungen der Anreizwirkung gemäß Artikel 6 AGVO zu erfüllen. Dabei ist es jedoch nicht erforderlich, dass das im FuE-Vorhaben verwendete Wirtschaftsgut extra für das FuE-Vorhaben neu angeschafft oder hergestellt wurde. Vielmehr kommt es auf die tatsächliche Nutzung bzw. Verwendung des Wirtschaftsgutes im begünstigten FuE-Vorhaben an. Dabei sind Stillstandzeiten des Wirtschaftsgutes unschädlich für die Beurteilung der tatsächlichen Nutzung bzw. Verwendung. Wird ein begünstigtes Wirtschaftsgut in unterschiedlichen begünstigten FuE-Vorhaben ausschließlich eigenbetrieblich verwendet, kann die auf die jeweilige Verwendung entfallende Wertminderung als förderfähiger Aufwand i. S. d. § 3 Absatz 3a FZulG berücksichtigt werden. Die Aufteilung der Verwendung des Wirtschaftsgutes in unterschiedlichen begünstigten FuE-Vorhaben ist anhand eines sachgerechten Aufteilungsmaßstabes (z. B. bei Maschinen Anzahl der Betriebsstunden) vorzunehmen.

141i Die Voraussetzung der ausschließlich eigenbetrieblichen Verwendung des Wirtschaftsgutes im begünstigten FuE-Vorhaben setzt die Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen der inländischen Betriebsstätte, in der das begünstigte FuE-Vorhaben durchgeführt wird, voraus. Dabei ist es ausreichend, wenn das jeweilige ausschließlich eigenbetrieblich genutzte Wirtschaftsgut nur teilweise in begünstigten FuE-Vorhaben

verwendet wird. Hierzu zählen Wirtschaftsgüter, die neben ihrer Nutzung in begünstigen FuE-Vorhaben noch für nicht begünstigte betriebliche Zwecke verwendet werden. Soweit Wirtschaftsgüter, nur teilweise in begünstigten FuE-Vorhaben verwendet werden, kann nur der Teil der Wertminderung als förderfähiger Aufwand i. S. d. § 3 Absatz 3a FZulG berücksichtigt werden, der auf die Verwendung der Wirtschaftsgüter in begünstigten FuE-Vorhaben entfällt.

141j **Das begünstigte Wirtschaftsgut muss zudem für die Durchführung des FuE-Vorhabens erforderlich sein. Die Erforderlichkeit des jeweiligen Wirtschaftsgutes für die Durchführung des FuE-Vorhabens wird durch die BSFZ (siehe § 6 Absatz 3 FZulG) im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens (vgl. Rn. 233) festgestellt.**

141k **Bei den begünstigten Wirtschaftsgütern darf es sich nur um solche Wirtschaftsgüter handeln, für die nicht die Bewertungsvorschriften des § 6 Absatz 2 und 2a EStG angewendet werden (§ 3 Absatz 3a Satz 2 FZulG). Dadurch werden geringwertige Wirtschaftsgüter und Wirtschaftsgüter, für die ein Sammelposten gebildet wurde, nicht von der Regelung erfasst.**

1.4.2 Berechnung der Wertminderung des begünstigten Wirtschaftsgutes

141l **Die Wertminderung ermittelt sich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Vorschriften des EStG. Maßgeblich ist die in der steuerlichen Gewinnermittlung angesetzte Wertminderung.**

141m **Bei der Ermittlung der Wertminderung sind Teilwertabschreibungen nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen ebenfalls zu berücksichtigen. Wertzuschreibungen nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 4 EStG mindern die förderfähigen Aufwendungen nach § 3 Absatz 3a FZulG. Die Summe der förderfähigen Aufwendungen nach § 3 Absatz 3a FZulG kann durch Wertzuschreibungen nicht negativ werden.**

141n **Liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Wirtschaftsgutes nicht im gesamten Wirtschaftsjahr vor, ist der förderfähige Aufwand um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat zu kürzen, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen (z. B. zeitanteilige Nutzung bedingt durch die vorzeitige Beendigung des FuE-Vorhabens). Zum förderfähigen Aufwand eines Wirtschaftsjahres gehört nur die Wertminderung (Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten), die auf die tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsgutes im begünstigten FuE-Vorhaben entfällt.**

141o **Wurde das Wirtschaftsgut vor Ablauf des Wirtschaftsjahres veräußert, entnommen oder in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist anstelle des Buchwertes des Wirtschaftsgutes am Ende des Wirtschaftsjahres der Buchwert des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Veräußerung, Entnahme oder der Überführung für die Berechnung des Unterschiedsbetrages maßgeblich. Der bei Veräußerung, Entnahme oder Überführung als Aufwand zu berücksichtigende Restbuchwert des Wirtschaftsgutes selbst ist nicht als Wertminderung zu berücksichtigen.**

1.4.2.1 Berechnung der Wertminderung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung

141p **Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung ermittelt sich die Wertminderung aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Wert des**

Wirtschaftsgutes am Ende des Wirtschaftsjahres (Buchwert). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind um einen ggf. enthaltenen abziehbaren Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1 EStG) zu mindern.

141q **Beispiel 13b:**

Die anspruchsberechtigte A-GmbH hat am 1. Mai 2024 eine Maschine für 50.000 Euro (Nutzungsdauer 10 Jahre) angeschafft, welche im nach dem 27. März 2024 begonnenen begünstigten FuE-Vorhaben ausschließlich eigenbetrieblich verwendet wird. Die Voraussetzungen i. S. d. § 3 Absatz 3a FZulG liegen im gesamten Wirtschaftsjahr vor. Das Wirtschaftsjahr der A-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Am 31. Januar 2025 beantragt die A-GmbH die FZul für das Wirtschaftsjahr 2024.

Die Wertminderung der Maschine berechnet sich wie folgt:

Maschine	
Anschaffungskosten	***50.000 Euro***
AfA (Nutzungsdauer 10 Jahre)	***5.000 Euro***
Zeitanteilige Kürzung aufgrund unterjähriger Anschaffung (4/12)	***- 1.667 Euro***
AfA für 2024	***3.333 Euro***
Wert des Wirtschaftsgutes am 31. Dezember 2024	***46.667 Euro***
Wertminderung:	***3.333 Euro***

Im Rahmen des Antrags auf FZul für 2024 kann die A-GmbH für die Maschine förderfähige Aufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 3a FZulG von 3.333 Euro geltend machen.

141r **Sind in einem Wirtschaftsjahr nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berücksichtigen, erfolgt die Berechnung der Wertminderung in diesem Jahr entsprechend § 3 Absatz 3a Satz 3 Nummer 1 FZulG. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Wirtschaftsjahres aufgewendet worden (siehe R 7.4 Absatz 9 Satz 3 EStR 2012). Der Wert des Wirtschaftsgutes zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres wird zu diesem Zweck um die nachträglich anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten erhöht. Die Wertminderung ergibt sich sodann aus dem Unterschiedsbetrag zwischen diesem erhöhten Wert und dem Wert des Wirtschaftsgutes am Schluss des Wirtschaftsjahres.**

1.4.2.2 Berechnung der Wertminderung in Wirtschaftsjahren nach der Anschaffung oder Herstellung

141s **In den der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes folgenden Wirtschaftsjahren ermittelt sich die Wertminderung aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert des Wirtschaftsgutes am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres und dem Wert des Wirtschaftsgutes am Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres.**

141t **Beispiel 13c:**

Fortsetzung des Beispiels 13b für das Wirtschaftsjahr 2025 der A-GmbH. Die von der A-GmbH angeschaffte Maschine wird am 15. August 2025 veräußert.

Maschine	
Anschaffungskosten am 1. Mai 2024	***50.000 Euro***
Buchwert des Wirtschaftsgutes am 31. Dezember 2024	***46.667 Euro***
zeitanteilige AfA für 2025 (5.000 Euro x 8/12)	***3.333 Euro***
Buchwert des Wirtschaftsgutes am 15. August 2025	***43.334 Euro***
Wertminderung:	***3.333 Euro***

Im Rahmen des Antrags auf FZul für 2025 kann die A-GmbH für die angeschaffte Maschine förderfähige Aufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 3a FZulG in Höhe von 3.333 Euro geltend machen.

2. Auftragsforschung

142 Wird ein Dritter mit der Durchführung eines begünstigten FuE-Vorhabens beauftragt, ist der Ermittlung der förderfähigen Aufwendungen das beim anspruchsberechtigten Auftraggeber für den Auftrag entstandene Entgelt zugrunde zu legen. Wird der Gewinn nach § 4 Absatz 3 EStG ermittelt, ist das in dem Wirtschaftsjahr gezahlte Entgelt (auch soweit es sich nur um eine Teilleistung handelt) maßgeblich.

142a Nicht als Auftragsforschung begünstigt sind die Aufwendungen des Anspruchsberechtigten für Personal, das über inländische (Personal- / Ingenieur-)Dienstleister entliehen wird und in der FuE-Abteilung des Anspruchsberechtigten an FuE-Vorhaben mitarbeitet. Das entliehene Personal ist kein mit der Durchführung eines begünstigten FuE-Vorhabens beauftragter Dritter.

143 Von dem beim Auftraggeber im Wirtschaftsjahr entstandenen bzw. gezahlten Entgelt für Auftragsforschung können

- 60 Prozent als förderfähige Aufwendungen berücksichtigt werden, **wenn das jeweilige FuE-Vorhaben vor dem 28. März 2024 vom Anspruchsberechtigten in Auftrag gegeben wurde,**
- **70 Prozent als förderfähige Aufwendungen berücksichtigt werden, wenn das jeweilige FuE-Vorhaben nach dem 27. März 2024 vom Anspruchsberechtigten in Auftrag gegeben wurde. Zudem gilt dies nur für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2023 begonnen haben und für Aufwendungen, die nach dem 27. März 2024 entstanden sind. Rn. 71 gilt entsprechend.**

2.1 Entgelt

144 Entgelt i. S. d. § 3 Absatz 4 FZulG ist der zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer für die Erbringung der Dienstleistung vereinbarte Betrag.

145 Die förderfähigen Aufwendungen sind von dem Entgelt zu bemessen, das beim Auftraggeber im Wirtschaftsjahr für das begünstigte FuE-Vorhaben entstanden ist.

146 Die im Entgelt enthaltene Umsatzsteuer gehört nicht zu den förderfähigen Aufwendungen, soweit der Anspruchsberechtigte vorsteuerabzugsberechtigt ist und die im Entgelt enthaltene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen kann.

147 Über das im Wirtschaftsjahr entstandene Entgelt hinaus sind keine weiteren Aufwendungen im Zusammenhang mit der Auftragsforschung förderfähig.

2.2 Entgeltveränderungen

148 Wird das Entgelt gegenüber der ursprünglichen Vertragsgestaltung gemindert oder erhöht, ändern sich insoweit die förderfähigen Aufwendungen.

149 Der Anspruchsberechtigte hat spätere Änderungen des Entgeltes unverzüglich dem in diesem Zeitpunkt für die FZul zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Für die Änderung des Forschungszulagenbescheids gelten die allgemeinen Regelungen der AO für das Steuerfestsetzungsverfahren (siehe Rn. 245). Eine bereits erfolgte Anrechnung ist nach § 10 Absatz 3 FZulG entsprechend zu ändern.

2.3 Auftragsforschung unter nahestehenden Personen

150 Sind Auftraggeber und Auftragnehmer nahestehende Personen, ist das Entgelt höchstens in der Höhe zu berücksichtigen, wie es zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre.

151 Entgelt i. S. d. § 3 Absatz 4 FZulG sind danach höchstens die fremdüblichen Aufwendungen, die der Anspruchsberechtigte (Auftraggeber) für den Auftrag aufwendet (Auftragswert) und an den Auftragnehmer tatsächlich leistet.

152 Zur Definition der nahestehenden Person ist § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.

2.4. Nachweis der Aufwendungen

153 Der Anspruchsberechtigte (Auftraggeber) hat die Höhe und die Entstehung der begünstigten Aufwendungen durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Als Nachweis ist der zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer geschlossene Vertrag über die Vergabe des Auftrags vorzuhalten und auf Anforderung vorzulegen. Besteuerungsrelevante Dokumente sind grundsätzlich in deutscher Sprache **auf Verlangen vorzulegen bzw. in die deutsche Sprache zu übersetzen** (§ 87 AO).

154 Der Auftraggeber muss keine Angaben dazu machen, wie sich die Aufwendungen beim Auftragnehmer aufgliedern oder wie hoch die beim Auftragnehmer entstandenen Aufwendungen tatsächlich sind.

3. Gemein- und sonstige Betriebskosten

154a Im Rahmen eines begünstigten FuE-Vorhabens sind Gemein- und sonstige Betriebskosten pauschaliert gemäß § 3 Absatz 3b FZulG förderfähig.

154b Die förderfähigen Gemein- und sonstigen Betriebskosten betragen ohne Nachweis pauschal 20 Prozent der im Wirtschaftsjahr im Übrigen entstandenen förderfähigen Aufwendungen gemäß § 3 Absatz 1 bis 3a und 4 (§ 3 Absatz 3b Satz 2 FZulG). Ein individueller Ansatz von Kosten ist nicht möglich.

154c Maßnahmen in Form von Steuervergünstigungen, die als Beihilfe mit Anreizeffekt gelten, müssen beihilferechtlich vor Beginn der Arbeiten für das geförderte Vorhaben oder die geförderte Tätigkeit eingeführt und in Kraft getreten sein (Artikel 6 Absatz 4 AGVO). Aus diesem Grund können Gemein- und sonstige Betriebskosten in pauschalisierter Weise nur in solchen begünstigten FuE-Vorhaben als förderfähiger Aufwand berücksichtigt werden, die nach dem 31. Dezember 2025 begonnen haben (§ 3 Absatz 3b Satz 1 FZulG). Für die Berechnung des pauschalisierten Betrages für Gemein- und sonstige Betriebskosten sind nur die übrigen förderfähigen Aufwendungen des Wirtschaftsjahres einzubeziehen, die in begünstigten FuE-Vorhaben entstanden sind, die nach dem 31. Dezember 2025 begonnen haben.

4. Kumulierung mit anderen Förderungen oder staatlichen Beihilfen

155 Für den Anspruch auf FZul ist es grundsätzlich nicht schädlich, wenn für das begünstigte FuE-Vorhaben andere Förderungen oder Beihilfen gewährt werden oder wurden (§ 7 Absatz 1 FZulG).

156 Aufwendungen, die nach dem FZulG grundsätzlich zu den förderfähigen Aufwendungen gehören, dürfen nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, soweit sie im Rahmen anderer Förderungen oder staatlicher Beihilfen bereits berücksichtigt wurden oder werden (§ 7 Absatz 2 FZulG). D. h. es besteht ein Verbot der Doppelförderung (Kumulierungsverbot) in Bezug auf dieselben förderfähigen Aufwendungen.

157 Für das Kumulierungsverbot ist nicht die Höhe der anderweitigen Förderung entscheidend. Es ist darauf abzustellen, inwieweit dieselben förderfähigen Aufwendungen dem Grunde nach bereits in die Bemessung einer anderen – das FuE-Vorhaben betreffenden – Förderung einbezogen wurden oder noch werden. D. h., soweit **förderfähige Aufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 1 bis 4 FZulG** (förderfähige Lohnaufwendungen, **förderfähige Wertminderungen begünstigter Wirtschaftsgüter,** förderfähige Eigenleistungen, **förderfähige Tätigkeitsvergütungen, förderfähige Gemein- und sonstige Betriebskosten** oder das im Rahmen der Auftragsforschung förderfähige Entgelt) bereits im Rahmen einer anderen Förderung berücksichtigt wurden, sind diese Aufwendungen im Rahmen der Bemessung der FZul nicht mehr berücksichtigungsfähig. Sind die im Rahmen des FZulG förderfähigen Lohnaufwendungen höher, als die im Rahmen einer anderen Förderung für dieses FuE-Vorhaben berücksichtigten Lohnaufwendungen, z. B. weil ein Arbeitnehmer zusätzlich im FuE-Vorhaben tätig werden musste oder weil das FuE-Vorhaben länger andauerte als ursprünglich angenommen, kann der übersteigende – und damit nicht geförderte Lohnaufwand – für die Bemessung der FZul berücksichtigt werden. Hierzu **sind** die gesamten förderfähigen Aufwendungen und die Höhe der bereits in die Bemessung der anderen Förderung eingeflossenen Aufwendungen nachzuweisen (vgl. Rn. 159).

158 Wurde für ein begünstigtes FuE-Vorhaben eine andere Förderung zwar beantragt, aber nicht bewilligt, können die förderfähigen Aufwendungen im Rahmen der Bemessung der FZul berücksichtigt werden.

159 Die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben obliegt dem Anspruchsberechtigten. Der Anspruchsberechtigte hat daher im Antrag auf FZul Angaben über die Beantragung und Gewährung anderer Förderungen oder anderer staatlichen Beihilfen und die Höhe der geförderten Aufwendungen zu tätigen (§ 7 Absatz 3 FZulG).

160 Beispiel 14:

Die A-GmbH betreibt im Jahr 2020 zwei begünstigte FuE-Vorhaben (A und B). Die nach dem FZulG förderfähigen Lohnaufwendungen betragen für die beiden FuE-Vorhaben jeweils 1.000.000 Euro.

Für das FuE-Vorhaben A wurden Fördermittel aus einem anderen Förderprogramm in Höhe von 500.000 Euro gewährt. Der Bemessung lagen zuwendungsfähige Kosten laut Zuwendungsbescheid in Höhe von 2.000.000 Euro zugrunde. Darin eingeflossen sind auch Personalkosten in Höhe von 1.000.000 Euro.

Für die Förderung nach dem FZulG des FuE-Vorhabens A können nach § 7 Absatz 2 FZulG die grundsätzlich förderfähigen Lohnaufwendungen nicht mehr berücksichtigt werden, da sie bereits der Bemessung einer anderen Förderung zugrunde lagen. Für die Förderung nach dem FZulG des FuE-Vorhabens B können die grundsätzlich förderfähigen Lohnaufwendungen vollständig berücksichtigt werden, da sie nicht bereits im Rahmen einer anderen Förderung berücksichtigt wurden.

161 Beispiel 15:

Die B-GmbH führt ein begünstigtes FuE-Vorhaben zum Teil als eigenbetriebliche FuE und zum Teil als Auftragsforschung durch. ***Der Auftrag wurde vor dem 28. März 2024 erteilt****. Die nach dem FZulG förderfähigen Lohnaufwendungen für eigenbetriebliche FuE betragen 750.000 Euro. Das Entgelt für die Auftragsforschung beträgt 500.000 Euro.*

Für das FuE-Vorhaben wurden Fördermittel aus einem anderen Förderprogramm gewährt. Als Berechnungsgrundlage für die maximale Höhe dieser Förderung konnte die B-GmbH nur Personalkosten in Höhe von 100.000 Euro geltend machen (z. B. weil nur der Arbeitslohn einer zusätzlichen Arbeitskraft gefördert wurde). Der Fördersatz für diese Förderung beträgt 50 Prozent, somit wurden der B-GmbH für dieses FuE-Vorhaben bereits 50.000 Euro Fördermittel bewilligt. Die übrigen Personalkosten sowie die Kosten für den in Auftrag gegebenen Teil des FuE-Vorhabens waren nach dem anderen Förderprogramm nicht förderfähig.

Für die Förderung nach dem FZulG können als förderfähige Aufwendungen für Auftragsforschung 300.000 Euro (nach § 3 Absatz 4 Satz 1 FZulG: 60 Prozent von 500.000 Euro) und als förderfähige Lohnaufwendungen 650.000 Euro (750.000 Euro abzüglich 100.000 Euro) berücksichtigt werden.

IV. Bemessungsgrundlage

1. Grundsatz

162 Bemessungsgrundlage für die FZul ist nach § 3 Absatz 5 Satz 1 FZulG grundsätzlich die Summe der im Wirtschaftsjahr für alle begünstigten FuE-Vorhaben insgesamt entstandenen förderfähigen Aufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 1 bis 4 FZulG.

163 Förderfähige Aufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 1 bis 4 FZulG dürfen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 3 Absatz 5 FZulG einbezogen werden, soweit diese im Rahmen anderer Förderungen oder staatlicher Beihilfen gefördert wurden oder werden (§ 7 Absatz 2 Satz 1 FZulG). Einzelheiten siehe unter Rn. 155 ff.

2. Begrenzung der Bemessungsgrundlage

164 Die Bemessungsgrundlage wird nach § 3 Absatz 5 FZulG der Höhe nach begrenzt (Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag).

165 Die Bemessungsgrundlage wird für vor dem 1. Juli 2020 entstandene Aufwendungen auf den Betrag von jährlich 2.000.000 Euro begrenzt.

166 Für förderfähige Aufwendungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem **28. März 2024** entstanden sind, erhöht sich die maximale jährliche Bemessungsgrundlage auf 4.000.000 Euro.

166a Für förderfähige Aufwendungen, die nach dem 27. März 2024 und vor dem 1. Januar 2026 entstanden sind, erhöht sich die maximale jährliche Bemessungsgrundlage auf 10.000.000 Euro.

166b Für förderfähige Aufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2025 entstanden sind, erhöht sich die maximale jährliche Bemessungsgrundlage auf 12.000.000 Euro.

3. Ermittlung der Bemessungsgrundlage

3.1 Grundsatz

167 Die förderfähige Bemessungsgrundlage ermittelt sich vorbehaltlich der folgenden Absätze wie folgt:

<table>
<tr><td colspan="3">1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus eigenbetrieblicher Forschung und Entwicklung (FuE) (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>1</td><td>Förderfähige Lohnaufwendungen
_____Euro
<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>2a</td><td colspan="2">Eigenleistungen eines Einzelunternehmers</td></tr>
<tr><td></td><td>Anerkannte Arbeitsstunden: ____Stunden

davon maximal förderfähig:
_/12 x 2.080 Stunden = ___ Stunden

Förderfähige Eigenleistungen:
<förderfähige Arbeitsstunden> Stunden x 100 Euro
_____Euro

<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td>2b</td><td colspan="2">Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer</td></tr>
<tr><td></td><td>Name des Mitunternehmers:
……

Vereinbarte Tätigkeitsvergütung:
____ Euro

davon maximal förderfähig:
_/12 x 2.080 Stunden x 100 Euro =
____ Euro
oder
Anerkannte nachgewiesene Arbeitsstunden:
___ Stunden x 100 Euro = ____ Euro

<u>abzüglich</u>
ggf. anteilige Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro

Förderfähige Tätigkeitsvergütung (niedrigerer Betrag aus Vergleichsberechnung) nach Kürzung:
_____Euro</td><td rowspan="2">_____Euro</td></tr>
<tr><td></td><td>Summe der förderfähigen Tätigkeitsvergütungen aller Mitunternehmer
_____Euro</td></tr>
</table>

Förderfähige Aufwendungen aus Anschaffungs- und Herstellungskosten abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Summe aus allen derartig begünstigten FuE-Vorhaben)		
3a	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für im Wirtschaftsjahr angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
3b	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für in vorangegangenen Wirtschaftsjahren angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen aus Auftragsforschung (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
4a	**Entgelt für Auftragsforschung für vor dem 28. März 2024 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben:** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 60 Prozent förderfähig:** **_____Euro**

4b	**Entgelt für Auftragsforschung für nach dem 27. März 2024 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben:** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 70 Prozent förderfähig:** **_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen für zusätzliche Gemein- und sonstige Betriebskosten (Nur bei Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, die nach dem 31. Dezember 2025 begonnen haben)		
5a	**Summe der förderfähigen Aufwendungen mit Ausnahme von Eigenleistungen für Einzelunternehmer (§ 3 Absatz 3 Satz 1 und 2 FZulG):** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Pauschalisierter Betrag i. H. v. 20 Prozent:** **_____Euro**
5b	**Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen für Einzelunternehmer (§ 3 Absatz 3 Satz 1 und 2 FZulG)** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Pauschalisierter Betrag i. H. v. 20 Prozent:** **_____Euro**

2.	Ermittlung der Bemessungsgrundlage		
6	Summe aus Zeile 1, 2b, 3a, 3b, 4a, 4b und 5a	Gesamt:	_____Euro
6a	Summe aus Zeile 2a, 5b und 6		_____Euro
7	Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag	Höchstens	12.000.000 Euro
7a	Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag bei verbundenen Unternehmen		_____Euro

3.2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen in den Jahren 2020, 2024, 2025 und 2026

168 Förderfähige Aufwendungen, die nach dem 1. Januar 2020 und vor dem 1. Juli 2020 entstanden sind, können bis zu einer Bemessungsgrundlage von 2.000.000 Euro berücksichtigt werden. Für förderfähige Aufwendungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 entstanden sind, gilt unter Berücksichtigung der im 1. Halbjahr 2020 entstandenen förderfähigen Aufwendungen eine maximale Bemessungsgrundlage von 4.000.000 Euro. Insgesamt darf die maximal förderfähige Bemessungsgrundlage 2020 4.000.000 Euro nicht überschreiten.

169 Förderfähige Aufwendungen, die nach dem **30. Juni 2020** und vor dem **28. März 2024** entstanden sind, können bis zu einer Bemessungsgrundlage von 4.000.000 Euro berücksichtigt werden. Für förderfähige Aufwendungen, die nach dem **27. März 2024 und vor dem 1. Januar 2026** entstehen, gilt eine maximale Bemessungsgrundlage **in Höhe** von **10.000.000 Euro** unter Berücksichtigung der förderfähigen Aufwendungen**, die vor dem 28. März 2024 entstanden sind**. **Ist eine anteilige Zuordnung der förderfähigen Lohnaufwendungen innerhalb eines Monats vorzunehmen (vgl. Rn. 170 und 173), erfolgt eine Aufteilung des für den Monat gezahlten Arbeitslohns auf die Kalendertage.**

170 Für eine zutreffende Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind die förderfähigen Aufwendungen eines Wirtschaftsjahres, in dem unterschiedliche maximale Bemessungsgrundlagen gelten, nach ihrem Entstehungszeitpunkt abzugrenzen **(vgl. Rn. 135, 138 und 143)**. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni ist die nachfolgend beschriebene gesonderte Höchstbetragsberechnung unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Höchstbemessungsgrundlagen **für das Kalenderjahr 2020** somit nicht erforderlich. **Für das Kalenderjahr 2024 ist hingegen sowohl bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr, als auch bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, das über den Stichtag 27. März 2024 hinausgeht, die in Rn. 173 dargestellte Höchstbetragsberechnung unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Höchstbemessungsgrundlagen erforderlich.**

3.2.1 Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Wirtschaftsjahre 2020, 2019/2020 und 2020/2021

171 Berechnungsschema:

<table>
<tr><td colspan="3">1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen, die nach dem 1. Januar 2020 und <u>vor dem 1. Juli 2020</u> entstanden sind</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus eigenbetrieblicher FuE
(Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>1</td><td>Förderfähige Lohnaufwendungen
_____Euro
<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen
(Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>2a</td><td colspan="2">Eigenleistungen eines Einzelunternehmers</td></tr>
<tr><td></td><td>Anerkannte Arbeitsstunden: ____Stunden

davon maximal förderfähig:
_/12 x 2.080 Stunden = ___ Stunden

Förderfähige Eigenleistungen:
<förderfähige Arbeitsstunden> Stunden x 40 Euro
_____Euro

<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td rowspan="3">2b</td><td colspan="2">Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer</td></tr>
<tr><td>Name des Mitunternehmers:
……

Vereinbarte Tätigkeitsvergütung:
____ Euro

davon maximal förderfähig:
_/12 x 2.080 Stunden x 40 Euro =
____ Euro
oder
Anerkannte nachgewiesene Arbeitsstunden:
____ Stunden x 40 Euro = _____ Euro

<u>abzüglich</u>
ggf. anteilige Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro

Förderfähige Tätigkeitsvergütung (niedrigerer Betrag aus Vergleichsberechnung) nach Kürzung:
_____Euro</td><td rowspan="2">_____Euro</td></tr>
<tr><td>Summe der förderfähigen Tätigkeitsvergütungen aller Mitunternehmer
_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus Auftragsforschung (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>3</td><td>Entgelt für Auftragsforschung:
_____Euro

<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>Davon 60 Prozent förderfähig:
_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">1. Zwischensumme bis 30. Juni 2020</td></tr>
<tr><td>4</td><td>Summe aus Zeile 1, Zeile 2a, Zeile 2b und Zeile 3:</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td>5</td><td>Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag</td><td>Höchstens 2.000.000 Euro</td></tr>
</table>

2.	**Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen, die <u>nach dem 30. Juni 2020</u> entstanden sind**	
Förderfähige Aufwendungen aus eigenbetrieblicher FuE (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
6	**Förderfähige Lohnaufwendungen** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
7a	**Eigenleistungen eines Einzelunternehmers**	
	Anerkannte Arbeitsstunden: _____Stunden **davon maximal förderfähig:** **_/12 x 2.080 Stunden = ____ Stunden** **Förderfähige Eigenleistungen:** **<förderfähige Arbeitsstunden> Stunden x 40 Euro** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**

<table>
<tr><td>7b</td><td colspan="2">Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer</td></tr>
<tr><td></td><td>Name des Mitunternehmers:
……

Vereinbarte Tätigkeitsvergütung: ____ Euro

davon maximal förderfähig:
_/12 x 2.080 Stunden x 40 Euro =
____ Euro
oder
Anerkannte nachgewiesene Arbeitsstunden:
___ Stunden x 40 Euro = ____ Euro

<u>abzüglich</u>
ggf. anteilige Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro

Förderfähige Tätigkeitsvergütung (niedrigerer Betrag aus Vergleichsberechnung) nach Kürzung:
_____Euro</td><td rowspan="2">_____Euro</td></tr>
<tr><td></td><td>Summe der förderfähigen Tätigkeitsvergütungen aller Mitunternehmer
_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus Auftragsforschung (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>8</td><td>Entgelt für Auftragsforschung:
_____Euro

<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>Davon 60 Prozent förderfähig:
_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">2. Zwischensumme ab 1. Juli 2020</td></tr>
<tr><td>9</td><td>Summe aus Zeile 6, Zeile 7a, Zeile 7b und Zeile 8:</td><td>_____Euro</td></tr>
</table>

3.	**Ermittlung der Bemessungsgrundlage für <u>vor dem 1. Juli 2021 endende Wirtschaftsjahre</u>**		
10	Summe aus Zeile 4 oder niedrigerem Betrag aus Zeile 5 und Zeile 9:		_____Euro
11	Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag	Höchstens	4.000.000 Euro
11a	Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag bei verbundenen Unternehmen		_____Euro

172 <u>Beispiel 16:</u>

Die A-GmbH führt im Wirtschaftsjahr 2020 ein begünstigtes FuE-Vorhaben i. S. d. § 2 FZulG durch. Mit dem Vorhaben wurde am 8. Januar 2020 begonnen.

a) Bis zum 30. Juni 2020 sind förderfähige Lohnaufwendungen in Höhe von 2.200.000 Euro zu berücksichtigen. In der Zeit vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 sind förderfähige Lohnaufwendungen in Höhe von 1.700.000 Euro zu berücksichtigen.

b) Bis zum 30. Juni 2020 sind förderfähige Lohnaufwendungen in Höhe von 1.800.000 Euro zu berücksichtigen. In der Zeit vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 sind förderfähige Lohnaufwendungen in Höhe von 3.000.000 Euro zu berücksichtigen.

c) Bis zum 30. Juni 2020 sind förderfähige Lohnaufwendungen in Höhe von 2.800.000 Euro zu berücksichtigen. In der Zeit vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020 sind förderfähige Lohnaufwendungen in Höhe von 5.000.000 Euro zu berücksichtigen.

	Lösung a)	Lösung b)	Lösung c)
<u>Schritt 1 = Höchstbetragsprüfung auf den 30. Juni 2020</u>			
Förderfähige Lohnaufwendungen bis zum 30. Juni 2020	2.200.000 Euro	1.800.000 Euro	2.800.000 Euro
Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag	*2.000.000 Euro*	*2.000.000 Euro*	*2.000.000 Euro*
Berücksichtigung der (höchstens) förderfähigen Lohnaufwendungen	2.000.000 Euro	1.800.000 Euro	2.000.000 Euro
<u>Schritt 2 = Höchstbetragsprüfung auf den 31. Dezember 2020</u>			
Förderfähige Lohnaufwendungen vom 1. Juli bis 31. Dezember 2020	1.700.000 Euro	3.000.000 Euro	5.000.000 Euro
Zzgl. (höchstens) förderfähige Lohnaufwendungen bis zum 30. Juni 2020	2.000.000 Euro	1.800.000 Euro	2.000.000 Euro
Summe	3.700.000 Euro	4.800.000 Euro	7.000.000 Euro
Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag	*4.000.000 Euro*	*4.000.000 Euro*	*4.000.000 Euro*
Bemessungsgrundlage im Wirtschaftsjahr 2020	3.700.000 Euro	4.000.000 Euro	4.000.000 Euro

3.2.2 Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Wirtschaftsjahre **2024, 2023/2024, und 2024/2025**

173 Die Berechnung betrifft **die** Wirtschaftsjahre **2024, 2023/2024 und 2024/2025 (mit Beginn vor dem 28. März 2024), deren Ende über den Stichtag 27. März / 28. März 2024** hinausgehen:

<table>
<tr><td colspan="3">1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen, die <u>vor dem 28. März 2024</u> entstanden sind</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus eigenbetrieblicher FuE
(Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>1</td><td>Förderfähige Lohnaufwendungen
_____Euro
<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen
(Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>2a</td><td colspan="2">Eigenleistungen eines Einzelunternehmers</td></tr>
<tr><td></td><td>Anerkannte Arbeitsstunden: ___Stunden

davon maximal förderfähig:
x/12 x 2.080 Stunden = ___Stunden

Förderfähige Eigenleistungen:
<förderfähige Arbeitsstunden> Stunden x 40 Euro
_____Euro

<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>____Euro</td></tr>
<tr><td>2b</td><td colspan="2">Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer</td></tr>
</table>

	Name des Mitunternehmers: **.....** **Vereinbarte Tätigkeitsvergütung:** **_____Euro** **davon maximal förderfähig:** **x/12 x 2.080 Stunden x 40 Euro = _____Euro** **oder** **Anerkannte nachgewiesene Arbeitsstunden:** **____ Stunden x 40 Euro = _____ Euro** **<u>abzüglich</u>** **ggf. anteilige Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro** **Förderfähige Tätigkeitsvergütung (niedrigerer Betrag aus Vergleichsberechnung) nach Kürzung:** **_____Euro**	**_____Euro**
	Summe der förderfähigen Tätigkeitsvergütungen aller Mitunternehmer **_____Euro**	
Förderfähige Aufwendungen aus Auftragsforschung (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
3	**Entgelt für Auftragsforschung:** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 60 Prozent förderfähig:** **_____Euro**
1. Zwischensumme bis 27. März 2024		
4	**Summe aus Zeile 1, Zeile 2b und Zeile 3:**	**_____Euro**
4a	**Summe aus Zeile 2a und Zeile 4**	**_____Euro**
5	**Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag**	**Höchstens 4.000.000 Euro**
2.	**Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen, die <u>nach dem 27. März 2024</u> entstanden sind**	

Förderfähige Aufwendungen aus eigenbetrieblicher FuE (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
6	**Förderfähige Lohnaufwendungen** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
7a	**Eigenleistungen eines Einzelunternehmers**	
	Anerkannte Arbeitsstunden: ___Stunden **davon maximal förderfähig:** **x/12 x 2.080 Stunden = ___Stunden** **Förderfähige Eigenleistungen:** **<förderfähige Arbeitsstunden> Stunden x 70 Euro** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
7b	**Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer**	

	Name des Mitunternehmers: **……** **Vereinbarte Tätigkeitsvergütung:** **_____Euro** **davon maximal förderfähig:** **x/12 x 2.080 Stunden x 70 Euro = _____Euro** **oder** **Anerkannte nachgewiesene Arbeitsstunden:** **____ Stunden x 70 Euro = _____ Euro** **<u>abzüglich</u>** **ggf. anteilige Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro** **Förderfähige Tätigkeitsvergütung (niedrigerer Betrag aus Vergleichsberechnung) nach Kürzung:** **_____Euro**	**_____Euro**
	Summe der förderfähigen Tätigkeitsvergütungen aller Mitunternehmer **_____Euro**	

Förderfähige Aufwendungen aus Anschaffungs- und Herstellungskosten abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Summe aus allen derartig begünstigten FuE-Vorhaben)		
8a	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für im Wirtschaftsjahr angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
8b	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für in vorangegangenen Wirtschaftsjahren angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen aus Auftragsforschung (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
9	**Entgelt für Auftragsforschung:** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 60 Prozent förderfähig:** **_____Euro**
9a	**Entgelt für Auftragsforschung:** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 70 Prozent förderfähig:** **_____Euro**

2. Zwischensumme ab 28. März 2024			
10	**Summe aus Zeile 6, Zeile 7b, Zeile 8a, Zeile 8b, Zeile 9 und Zeile 9a:**		**_____Euro**
10a	**Summe aus Zeile 7a und Zeile 10**		**_____Euro**
3.	**Ermittlung der Bemessungsgrundlage**		
11	**Summe aus Zeile 4a oder niedrigerem Betrag aus Zeile 5 und Zeile 10a:**		**_____Euro**
12	**Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag**	**Höchstens**	**10.000.000 Euro**
12a	**Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag bei verbundenen Unternehmen**		**_____Euro**

3.2.3 Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Wirtschaftsjahre 2025, 2024/2025, 2026 und 2025/2026

173a Die Berechnung betrifft die Wirtschaftsjahre 2025 und 2024/2025 (mit Beginn nach dem 27. März 2024):

<table>
<tr><td colspan="3">1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus eigenbetrieblicher Forschung und Entwicklung (FuE) (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>1</td><td>Förderfähige Lohnaufwendungen
_____Euro
<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>2a</td><td colspan="2">Eigenleistungen eines Einzelunternehmers</td></tr>
<tr><td></td><td>Anerkannte Arbeitsstunden: ____Stunden

davon maximal förderfähig:
_/12 x 2.080 Stunden = ___ Stunden

Förderfähige Eigenleistungen:
<förderfähige Arbeitsstunden> Stunden x 70 Euro
_____Euro

<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td>2b</td><td colspan="2">Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer</td></tr>
<tr><td></td><td>Name des Mitunternehmers:
……

Vereinbarte Tätigkeitsvergütung:
____ Euro

davon maximal förderfähig:
_/12 x 2.080 Stunden x 70 Euro =
____ Euro
oder
Anerkannte nachgewiesene Arbeitsstunden:
___ Stunden x 70 Euro = ____ Euro

<u>abzüglich</u>
ggf. anteilige Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro

Förderfähige Tätigkeitsvergütung (niedrigerer Betrag aus Vergleichsberechnung) nach Kürzung:
_____Euro</td><td rowspan="2">_____Euro</td></tr>
<tr><td></td><td>Summe der förderfähigen Tätigkeitsvergütungen aller Mitunternehmer
_____Euro</td></tr>
</table>

Förderfähige Aufwendungen aus Anschaffungs- und Herstellungskosten abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Summe aus allen derartig begünstigten FuE-Vorhaben)		
3a	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für im Wirtschaftsjahr angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
3b	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für in vorangegangenen Wirtschaftsjahren angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen aus Auftragsforschung (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
4a	**Entgelt für Auftragsforschung für vor dem 28. März 2024 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben:** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 60 Prozent förderfähig:** **_____Euro**

4b	**Entgelt für Auftragsforschung für nach dem 27. März 2024 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben:** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 70 Prozent förderfähig:** **_____Euro**

2.	**Ermittlung der Bemessungsgrundlage**	
5	**Summe aus Zeile 1, 2b, 3a, 3b, 4a und 4b**	**<u>Gesamt:</u>** **_____Euro**
5a	**Summe aus Zeile 2a und 5**	**_____Euro**
6	**Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag**	**Höchstens 10.000.000 Euro**
6a	**Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag bei verbundenen Unternehmen**	**_____Euro**

173b Die Berechnung betrifft die **Wirtschaftsjahre 2026 und 2025/2026:**

<table>
<tr><td colspan="3">1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen, die <u>vor dem 1. Januar 2026</u> entstanden sind</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus eigenbetrieblicher Forschung und Entwicklung (FuE) (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>1</td><td>Förderfähige Lohnaufwendungen
_____Euro
<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)</td></tr>
<tr><td>2a</td><td colspan="2">Eigenleistungen eines Einzelunternehmers</td></tr>
<tr><td></td><td>Anerkannte Arbeitsstunden: ____Stunden

davon maximal förderfähig:
_/12 x 2.080 Stunden = ____ Stunden

Förderfähige Eigenleistungen:
<förderfähige Arbeitsstunden> Stunden x 70 Euro
_____Euro

<u>abzüglich</u>
Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td>2b</td><td colspan="2">Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer</td></tr>
<tr><td></td><td>Name des Mitunternehmers:
……

Vereinbarte Tätigkeitsvergütung:
____ Euro

davon maximal förderfähig:
_/12 x 2.080 Stunden x 70 Euro =
____ Euro
oder
Anerkannte nachgewiesene Arbeitsstunden:
___ Stunden x 70 Euro = ____ Euro

<u>abzüglich</u>
ggf. anteilige Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden
_____Euro

Förderfähige Tätigkeitsvergütung (niedrigerer Betrag aus Vergleichsberechnung) nach Kürzung:
_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td></td><td>Summe der förderfähigen Tätigkeitsvergütungen aller Mitunternehmer
_____Euro</td><td></td></tr>
</table>

Förderfähige Aufwendungen aus Anschaffungs- und Herstellungskosten abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Summe aus allen derartig begünstigten FuE-Vorhaben)		
3a	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für im Wirtschaftsjahr angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
3b	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für in vorangegangenen Wirtschaftsjahren angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen aus Auftragsforschung (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
4a	**Entgelt für Auftragsforschung für vor dem 28. März 2024 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben:** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 60 Prozent förderfähig:** **_____Euro**

4b	**Entgelt für Auftragsforschung für nach dem 27. März 2024 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben:** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 70 Prozent förderfähig:** **_____Euro**
1. Zwischensumme bis 31. Dezember 2025		
5	**Summe aus Zeile 1, 2b, 3a, 3b, 4a und 4b**	**_____Euro**
5a	**Summe aus Zeile 2a und 5**	**_____Euro**
6	**Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag**	**Höchstens 10.000.000 Euro**
2.	**Ermittlung der Bemessungsgrundlage für förderfähige Aufwendungen, die <u>nach dem 31. Dezember 2025</u> entstanden sind**	
Förderfähige Aufwendungen aus eigenbetrieblicher Forschung und Entwicklung (FuE) (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
7	**Förderfähige Lohnaufwendungen** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		

8a	**Eigenleistungen eines Einzelunternehmers**	
	Anerkannte Arbeitsstunden: _____Stunden **davon maximal förderfähig:** **_/12 x 2.080 Stunden = ____ Stunden** **Förderfähige Eigenleistungen:** **<förderfähige Arbeitsstunden> Stunden x 100 Euro** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
8b	**Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer**	
	Name des Mitunternehmers: **……** **Vereinbarte Tätigkeitsvergütung:** **____ Euro** **davon maximal förderfähig:** **_/12 x 2.080 Stunden x 100 Euro =** **____ Euro** **oder** **Anerkannte nachgewiesene Arbeitsstunden:** **____ Stunden x 100 Euro = ____ Euro** **<u>abzüglich</u>** **ggf. anteilige Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro** **Förderfähige Tätigkeitsvergütung (niedrigerer Betrag aus Vergleichsberechnung) nach Kürzung:** **_____Euro**	**_____Euro**

	Summe der förderfähigen Tätigkeitsvergütungen aller Mitunternehmer **_____Euro**	
Förderfähige Aufwendungen aus Anschaffungs- und Herstellungskosten abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Summe aus allen derartig begünstigten FuE-Vorhaben)		
9a	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für im Wirtschaftsjahr angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
9b	**Summe der förderfähigen Aufwendungen für in vorangegangenen Wirtschaftsjahren angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter (begünstigte Wertminderung)** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen aus Auftragsforschung (Summe aus allen begünstigten FuE-Vorhaben)		
10a	**Entgelt für Auftragsforschung für vor dem 28. März 2024 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben:** **_____Euro** **<u>abzüglich</u>** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 60 Prozent förderfähig:** **_____Euro**

10b	**Entgelt für Auftragsforschung für nach dem 27. März 2024 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben:** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Davon 70 Prozent förderfähig:** **_____Euro**
Förderfähige Aufwendungen für zusätzliche Gemein- und sonstige Betriebskosten (Nur bei Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, die nach dem 31. Dezember 2025 begonnen haben)		
11a	**Summe der förderfähigen Aufwendungen mit Ausnahme von Eigenleistungen für Einzelunternehmer (§ 3 Absatz 3 Satz 1 und 2 FZulG):** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Pauschalisierter Betrag i. H. v. 20 Prozent:** **_____Euro**
11b	**Förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen für Einzelunternehmer (§ 3 Absatz 3 Satz 1 und 2 FZulG)** **_____Euro** **abzüglich** **Aufwendungen, die durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden oder werden** **_____Euro**	**Pauschalisierter Betrag i. H. v. 20 Prozent:** **_____Euro**
2. Zwischensumme ab 1. Januar 2026		
12	**Summe aus Zeile 7, 8b, 9a, 9b, 10a, 10b und 11a**	**_____Euro**
12a	**Summe aus Zeile 8a, 11b und 12**	**_____Euro**

3.	**Ermittlung der Bemessungsgrundlage**		
13	**Summe aus Zeile 5a oder niedrigerem Betrag aus Zeile 6 und Zeile 12a:**	**Gesamt:**	**_____Euro**
14	**Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag**	**Höchstens**	**12.000.000 Euro**
14a	**Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag bei verbundenen Unternehmen**		**_____Euro**

4. Bemessungsgrundlage bei verbundenen Unternehmen i. S. d. § 3 Absatz 6 FZulG

4.1 Begrenzung der Bemessungsgrundlage

174 Bei verbundenen Unternehmen wird die Bemessungsgrundlage je Kalenderjahr für alle verbundenen Unternehmen insgesamt auf die Höhe von 2.000.000 Euro**, 4.000.000 Euro, 10.000.000 Euro oder 12.000.000 Euro (siehe auch Rn. 165 bis 166b)** begrenzt (§ 3 Absatz 6 Satz 1 und 3 FZulG). Die Bemessungsgrundlage aller verbundenen Unternehmen darf für die Berechnung der FZul für dasselbe Kalenderjahr damit insgesamt den Betrag von 2.000.000 Euro**, 4.000.000 Euro, 10.000.000 Euro oder 12.000.000** Euro nicht übersteigen.

175 Verbundene Unternehmen haben die Verteilung der Bemessungsgrundlage unter Beachtung der Bemessungsgrundlagenhöchstbeträge untereinander durch eine entsprechende Erklärung im Antrag auf FZul festzulegen (§ 5 Absatz 2 Satz 2 FZulG), wenn mehrere der miteinander verbundenen Unternehmen für ein Kalenderjahr FZul beanspruchen wollen und die Summe aller förderfähigen Aufwendungen den Höchstbetrag übersteigt.

176 Haben verbundene Unternehmen voneinander abweichende Wirtschaftsjahre, ist für die Begrenzung der Bemessungsgrundlage auf das Kalenderjahr abzustellen, in dem die Wirtschaftsjahre enden.

177 Für die Begrenzung der Bemessungsgrundlage bei verbundenen Unternehmen wird die in den Kalenderjahren 2020**, 2024 und 2025** geltende maximal förderfähige Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt. Eine Aufteilung der Bemessungsgrundlagenhöchstbeträge in vor dem 1. Juli **2020 / 28. März 2024 / 1. Januar 2026** oder nach dem 30. Juni **2020 / 27. März 2024 / 31. Dezember 2025** entstandenen Aufwendungen erfolgt nur im Rahmen der individuellen Prüfung des Antrags eines Anspruchsberechtigten, nicht aber im Rahmen der Begrenzung der Bemessungsgrundlage für die verbundenen Unternehmen insgesamt.

177a Gemäß § 3 Absatz 6 Satz 4 FZulG kann ein Bescheid über die Festsetzung von FZul für ein verbundenes Unternehmen auch, nachdem er bestandskräftig ist, noch geändert werden, wenn

1. ein Bescheid über die Festsetzung von FZul für dasselbe Kalenderjahr eines verbundenen Unternehmens aufgehoben, geändert oder berichtigt wird und
2. diese Änderung Einfluss auf die Aufteilung des Höchstbetrages zwischen den verbundenen Unternehmen hat. Das die Änderung begehrende Unternehmen kann insoweit weitere förderfähige Aufwendungen geltend machen, wenn hierauf bisher aufgrund der Begrenzung des Höchstbetrages für verbundene Unternehmen verzichtet wurde.

178 Beispiel 17:

Die A-GmbH, B-GmbH und C-GmbH sind als Schwestergesellschaften eines Konzerns verbundene Unternehmen i. S. d. § 3 Absatz 6 Satz 2 FZulG und ermitteln ihren Gewinn für folgende Wirtschaftsjahre:

A-GmbH: 1. Januar bis 31. Dezember

B-GmbH: 1. April bis 31. März

C-GmbH: 1. November bis 31. Oktober

Die A-GmbH beantragt am 1. Mai 2021 FZul für das am 31. Dezember 2020 abgelaufene Wirtschaftsjahr auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 1.500.000 Euro.

Die B-GmbH beantragt am 1. Dezember 2021 FZul für das am 31. März 2020 abgelaufene Wirtschaftsjahr 2019/2020 auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 1.200.000 Euro.

Die C-GmbH beantragt am 1. August 2021 FZul für das am 31. Oktober 2020 abgelaufene Wirtschaftsjahr 2019/2020 auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 1.450.000 Euro.

Alle drei GmbHs vereinbaren die Verteilung der maximalen Bemessungsgrundlage und geben diese in ihren Anträgen auf FZul wie folgt an:

A-GmbH: 1.500.000 Euro (= 375.000 Euro FZul)

B-GmbH: 1.100.000 Euro (= 275.000 Euro FZul)

C-GmbH: 1.400.000 Euro (= 350.000 Euro FZul)

Die Summe der Bemessungsgrundlage beträgt damit 4.000.000 Euro und die darauf zu gewährende FZul 1.000.000 Euro.

*Für die Prüfung, ob die maximale Bemessungsgrundlage von allen drei verbundenen Unternehmen eingehalten wird, sind die Anträge der verbundenen Unternehmen, die das Jahr 2020 betreffen (Kalenderjahr 2020 bzw. **vom Kalenderjahr** abweichende Wirtschaftsjahre 2019/2020) zusammen zu betrachten:*

Die FZul wird entsprechend dem vereinbarten Aufteilungsverhältnis in allen drei Fällen antragsgemäß festgesetzt.

*Im Jahr 2023 findet bei der A-GmbH eine Betriebsprüfung statt. Infolgedessen werden die förderfähigen Aufwendungen um 50.000 Euro gekürzt (Bemessungsgrundlage damit 1.450.000 Euro; FZul 362.500 Euro). Die sich so ergebende Reduktion der FZul für die A-GmbH kann nun der B-GmbH oder der C-GmbH nachträglich gewährt werden. Die drei GmbH legen untereinander fest, dass der „offene" Betrag bei der B-GmbH gefördert werden soll und teilen dies dem Finanzamt mit. Da die B-GmbH bereits förderfähige Aufwendungen in Höhe von 1.200.000 Euro geltend gemacht hat, kann der **Forschungszulagenbescheid** gemäß § 3 Absatz 6 Satz 4 FZulG insoweit geändert werden, als die zunächst gekürzte Bemessungsgrundlage um 50.000 Euro erhöht wird. Die B-GmbH erhält nunmehr FZul für eine Bemessungsgrundlage von 1.150.000 Euro in Höhe von 287.500 Euro. Die Summe der für das Kalenderjahr 2020 geförderten Bemessungsgrundlage beträgt „weiterhin" 4.000.000 Euro und die darauf festgesetzte FZul 1.000.000 Euro. Die Schwestergesellschaften haben die maximale Bemessungsgrundlage ausgeschöpft.*

4.2 Verbundene Unternehmen i. S. d. FZulG

179 Wann Unternehmen i. S. d. FZulG als „verbunden“ gelten, wird in § 3 Absatz 6 Satz 2 FZulG definiert. Danach wird von einem verbundenen Unternehmen ausgegangen, wenn die Merkmale des beherrschenden Einflusses aufeinander i. S. d. § 290 Absatz 2 bis 4 des HGB erfüllt sind.

180 Somit ist immer von verbundenen Unternehmen auszugehen, wenn die Voraussetzungen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 290 Absatz 1 HGB vorliegen, da der für die Aufstellung eines Konzernabschlusses erforderliche beherrschende Einfluss durch § 290 Absatz 2 bis 4 HGB konkretisiert wird.

181 Für die Einordnung als verbundene Unternehmen i. S. d. FZulG ist es nicht relevant, ob tatsächlich ein Konzernabschluss zu erstellen ist oder ob die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses vorliegen (§ 290 Absatz 5 HGB). Z. B. kann auch bei einem Tochterunternehmen, das nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen zu werden braucht, ein beherrschender Einfluss bestehen.

182 Das Kriterium des beherrschenden Einflusses aus § 290 Absatz 1 HGB wird durch typisierende und unwiderlegbare Tatbestände in § 290 Absatz 2 HGB bestimmt. Die Auflistung ist dabei nicht als abschließend zu verstehen, sondern stellt typische Beispiele dar, die gleichrangig eine Beherrschungsmöglichkeit begründen können.

183 Beherrschender Einfluss liegt gemäß § 290 Absatz 2 HGB stets vor bei:

- Stimmrechtsmehrheit,
- Organbestimmungsmehrheit,
- Beherrschungsvertrag oder entsprechenden Bestimmungen in der Satzung oder
- Übernahme der Mehrheit der Risiken und Chancen einer Zweckgesellschaft.

184 Für die Interpretation und Auslegung des § 290 Absatz 2 bis 4 HGB gelten die Abgrenzungskriterien des HGB. Die Grundsätze des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 19 (DRS 19) vom 29. Dezember 2010 können zur Auslegung herangezogen werden.

184a Unternehmen, die lediglich über reine vermögensverwaltende Gesellschaftsstrukturen (z. B. Private Equity Fonds, Venture Capital Fonds) horizontal miteinander verbunden sind und bei denen sich die Beteiligungsunternehmen untereinander nicht koordinieren können, sind nicht als verbundene Unternehmen i. S. d. § 3 Absatz 6 FZulG anzusehen. Dies gilt auch für reine vermögensverwaltende Gesellschaftsstrukturen von privaten Investoren (sog. Business Angels). Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen.

185 Für die Zuordnung eines Unternehmens als verbundenes Unternehmen sind die Verhältnisse am Ende des Wirtschaftsjahres, für das die FZul beantragt wird, maßgeblich.

5. Bemessungsgrundlage bei Organschaften

186 Für Organschaften gelten keine besonderen Regelungen. Soweit es sich bei den jeweiligen anspruchsberechtigten Organgesellschaften um verbundene Unternehmen handelt, gelten die Ausführungen unter Rn. 174 ff.

6. Bemessungsgrundlage bei Kooperationsvorhaben

187 Wird ein begünstigtes FuE-Vorhaben gemeinsam mit einem oder mehreren anderen Unternehmen bzw. einer anderen Einrichtung oder mehreren anderen Einrichtungen für

Forschung und Wissensverbreitung durchgeführt, gelten **ebenfalls keine besonderen Regelungen**. Soweit es sich bei den Kooperationspartnern auch um verbundene Unternehmen handelt, gelten die Ausführungen unter Rn. 174 ff.

V. Höhe der FZul

1. Grundsatz

188 Die FZul beträgt nach § 4 Absatz 1 Satz 1 FZulG 25 Prozent der förderfähigen Bemessungsgrundlage eines Wirtschaftsjahres. **Gemäß § 4 Absatz 1 Satz 2 FZulG können Anspruchsberechtigte, die als KMU i. S. d. KMU-Definition des Anhangs I der AGVO gelten (siehe Rn. 291a ff.), zusätzlich eine Erhöhung der FZul um zehn Prozentpunkte (auf 35 Prozent) beantragen. Diese Erhöhung gilt jedoch nur für förderfähige Aufwendungen, die nach dem 27. März 2024 entstanden sind (vgl. Rn. 170).**

189 Die FZul wird für das Wirtschaftsjahr festgesetzt, in dem die förderfähigen Aufwendungen entstanden sind. Die FZul wird damit bezogen auf alle FuE-Vorhaben eines Wirtschaftsjahres gewährt.

190 Aufgrund der Begrenzung der förderfähigen Bemessungsgrundlage nach § 3 Absatz 5 FZulG kann die FZul pro Wirtschaftsjahr höchstens **500.000 Euro, 1.000.000 Euro, 2.500.000 Euro oder 3.000.000 Euro betragen, je nachdem wann das jeweilige Wirtschaftsjahr endet (siehe auch Rn. 165 bis 166b). Für KMU, die den erhöhten Fördersatz (35 Prozent) beantragen (siehe Rn. 188), beträgt die FZul pro Wirtschaftsjahr, in dem förderfähige Aufwendungen nach dem 27. März 2024 entstanden sind, höchstens 4.200.000 Euro.**

2. Beihilferechtliche Begrenzung der FZul der Höhe nach

191 Die FZul darf nur in der Höhe festgesetzt werden, in der dies nach den beihilferechtlichen Vorgaben zulässig ist. Eine Beihilfe nach dem FZulG ist mit der AGVO vereinbar, wenn die in Artikel 4 Nummer 1 Buchstabe i AGVO genannten Schwellenwerte für FuE-Beihilfen periodenübergreifend pro Unternehmen und Vorhaben nicht überschritten werden. Somit darf die Summe der **für ein FuE-Vorhaben** gewährten staatlichen Beihilfen **einschließlich der FZul pro Unternehmen und FuE-Vorhaben** den Betrag von 15.000.000 Euro nicht übersteigen.

192 Zur Einhaltung dieses Schwellenwertes hat der Anspruchsberechtigte im Antrag auf FZul Angaben über weitere staatliche Beihilfen für das jeweilige begünstigte FuE-Vorhaben zu tätigen.

193 Soweit der beihilferechtliche Schwellenwert für ein FuE-Vorhaben bei einem Unternehmen **bereits** überschritten wird, darf die FZul nur noch insoweit festgesetzt werden, wie der Betrag von 15.000.000 Euro nicht überschritten wird.

3. Begrenzung der FZul nach der De-minimis-Verordnung

194 Wird die FZul auch für förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen eines Einzelunternehmers gewährt, handelt es sich insoweit nicht um eine Beihilfe i. S. d. AGVO (vgl. Rn. 305 ff.). **Bei der FZul, die für förderfähige Aufwendungen aus Tätigkeitsvergütungen eines Mitunternehmers einer Mitunternehmerschaft gewährt wird, handelt es sich ebenfalls nicht um eine Beihilfe i. S. d. AGVO, wenn das Wirtschaftsjahr, für das die FZul beantragt wird, vor dem 28. März 2024 endet.**

195 Gemäß § 9 Absatz 5 FZulG kann die FZul für den Teil der Bemessungsgrundlage, der auf förderfähige Eigenleistungen i. S. d. § 3 Absatz 3 **Satz 1 und 2** FZulG entfällt, aber nur gewährt werden, soweit die Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. **2023/2831** der Kommission vom **13**. Dezember **2023** über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des AEUV auf De-minimis-

Beihilfen (**ABl. L vom 15. Dezember 2023**) (De-minimis-Verordnung) in der jeweils geltenden Fassung eingehalten sind. **Diese Begrenzung gilt auch für den Teil der Bemessungsgrundlage, der auf förderfähige Tätigkeitsvergütungen i. S. d. § 3 Absatz 3 Satz 3 und 4 FZulG entfällt, wenn das Wirtschaftsjahr, für das die FZul beantragt wird, vor dem 28. März 2024 endet.**

196 Werden Beihilfen auf der Grundlage der De-minimis-Verordnung gewährt, so darf der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfen – unabhängig davon, aus welchen Förderprogrammen diese gewährt worden sind – in einem Zeitraum von drei **Jahren** den Beihilfehöchstbetrag von **300.000 Euro** nicht übersteigen. **Gemäß Artikel 7 Absatz 1 der De-minimis-Verordnung gilt dies auch für Beihilfen, die vor dem 31. Dezember 2023 gewährt wurden.**

197 Soweit FZul auch für Eigenleistungen i. S. d. § 3 Absatz 3 **Satz 1 und 2** FZulG beantragt wird, sind entsprechende Angaben über die Höhe anderweitig bezogener De-minimis-Beihilfen **der letzten 3 Jahre** im Antrag auf FZul erforderlich (vgl. Rn. 310 ff.). **Dies gilt entsprechend auch für die FZul, die auf Tätigkeitsvergütungen i. S. d. § 3 Absatz 3 Satz 3 und 4 FZulG entfällt, wenn das Wirtschaftsjahr, für das die FZul beantragt wird, vor dem 28. März 2024 endet.**

198 Die FZul ermittelt sich unter Berücksichtigung der für De-minimis-Beihilfen erforderlichen Prüfung wie folgt:

(Bezug ist das Berechnungsschema in Rn. 171)

<table>
<tr><td colspan="2">4.</td><td>Ermittlung der FZul (vor Prüfung De-minimis Beihilfen) für Wirtschaftsjahre 2020, 2019/2020 und 2020/2021, die vor dem 1. Juli 2020 beginnen</td></tr>
<tr><td>12</td><td>niedrigerer Betrag aus Zeile 10, 11 oder 11a
x 25 Prozent</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="2">5.</td><td>De-minimis-Prüfung für förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen</td></tr>
<tr><td colspan="3">5.1. Ermittlung des De-minimis-Beihilfewert der FZul</td></tr>
<tr><td colspan="3">5.1.1. Bei Ansatz eines Bemessungsgrundlagenhöchstbetrags (wenn Zeile 5 < Zeile 4a oder Zeile 11 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 11a < Zeile 10)</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">a) Bei Ansatz des Bemessungsgrundlagenhöchstbetrags bis 30. Juni 2020
(wenn Zeile 5 < Zeile 4 und wenn Zeile 10 < Zeile 11 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 11a</td></tr>
<tr><td rowspan="2">13 a</td><td>1. Differenz aus Zeile 5 und Zeile 1 und 3
_____Euro
(Ansatz, wenn Betrag > 0 Euro, sonst 0 Euro)

sowie

2. Summe aus Zeilen 7a und 7b
_____Euro

=_____Euro</td><td>0 Euro: De-minimis-Beihilfewert = 0; festgesetzte FZul entspricht dem Wert lt. Zeile 12
> 0 Euro: Summe aus 1. und 2. x 25 Prozent

De-minimis-Beihilfewert FZul:
_____Euro</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td></td><td colspan="2">b) Übrige Fälle, wenn Zeile 11 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 11a < Zeile 10</td></tr>
<tr><td rowspan="2"></td><td>1. Niedrigerer Betrag aus Zeile 4 oder 5 abzüglich Zeile 1 und 3
_____Euro

zuzüglich

Ergebnis aus niedrigerem Betrag aus Zeile 11 oder 11a abzüglich Zeile 10 zuzüglich Zeilen 7a und 7b
_____Euro
(Ansatz, wenn Betrag negativ, sonst 0 Euro)

Zwischenergebnis _____Euro
(Ansatz nur, wenn Zwischenergebnis > 0 Euro, sonst 0 Euro)

----------sowie----------

2. Summe Zeilen 7a und 7b
_____Euro

zuzüglich

Ergebnis aus niedrigerem Betrag aus Zeile 11 oder 11a abzüglich Zeile 10
_____Euro

Zwischenergebnis _____Euro
(Ansatz nur, wenn Zwischenergebnis > 0 Euro, sonst 0 Euro)</td><td>0 Euro: De-minimis-Beihilfewert = 0; festgesetzte FZul entspricht dem Wert lt. Zeile 12
> 0 Euro: Summe der Zwischenergebnisse aus 1. und 2. x 25 Prozent

De-minimis-Beihilfewert FZul:
_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="2">5.1.2. Ohne Begrenzung auf einen Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag (wenn Zeile 5 >/= Zeile 4a und Zeile 11 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 11a >/= Zeile 10)</td></tr>
</table>

13b	De-minimis-Beihilfewert FZul (Summe aus Zeilen 2a, 2b, 7a und 7b) x 25 **Prozent**	_____Euro
5.2. Prüfung des Höchstbetrages nach der De-minimis-Verordnung		
14	Beihilfewert bereits erhaltener De-minimis-Beihilfen gesamt	_____Euro
		>= **300.000** Euro: Weiter bei Zeile 16
15	De-minimis-Beihilfewert FZul und bereits erhaltener De-minimis-Beihilfen (Summe aus Zeilen 13a oder 13b und 14)	_____Euro
		<= **300.000** Euro: FZul lt. Zeile 12
		> **300.000** Euro: Weiter bei Zeile 17
5.3. Ermittlung der FZul unter Beachtung der De-minimis-Verordnung: Niedrigerer Betrag aus den nachfolgenden Zeilen:		
16	Differenz aus Zeile 12 und Zeile 13a oder 13b	_____Euro
27	Differenz aus Zeile 12 und Zeile 13a oder 13b zzgl. Differenz aus **300.000** Euro und Zeile 14	_____Euro

198a Ermittlung der FZul unter Berücksichtigung der für De-minimis-Beihilfen erforderlichen Prüfung für die Wirtschaftsjahre ab 2026:

(Bezug ist das Berechnungsschema in Rn. 167)

<table>
<tr><td colspan="3">3. Ermittlung der FZul (vor Prüfung De-minimis Beihilfen)</td></tr>
<tr><td>8</td><td>niedrigerer Betrag aus Zeile 6a, 7 oder 7a
x 25 Prozent
oder
35 Prozent (erhöhter Fördersatz für KMU)</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">4. De-minimis-Prüfung für förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen</td></tr>
<tr><td colspan="3">4.1. Ermittlung des De-minimis-Beihilfewert der FZul</td></tr>
<tr><td colspan="3">4.1.1. Bei Ansatz eines Bemessungsgrundlagenhöchstbetrags (wenn Zeile 6a > Zeile 7 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 7a)</td></tr>
<tr><td rowspan="3">9a</td><td rowspan="3">Differenz aus

Zeile 7 bzw. niedrigerem Betrag aus Zeile 7a
_____Euro
und

Zeile 6
_____Euro
=_____Euro
(Ansatz nur, wenn Ergebnis
> 0 Euro, sonst 0 Euro)</td><td>0 Euro: De-minimis-Beihilfewert = 0; festgesetzte FZul entspricht dem Wert lt. Zeile 8
> 0 Euro: Differenz x 25 oder 35 Prozent</td></tr>
<tr><td>De-minimis-Beihilfewert FZul:
_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">4.1.2. Ohne Begrenzung auf einen Bemessungsrundlagenhöchstbetrag (wenn Zeile 6a < Zeile 7 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 7a)</td></tr>
<tr><td>9b</td><td>De-minimis-Beihilfewert Forschungszulage (Summe aus Zeile 2a und 5b) x 25 Prozent oder 35 Prozent</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">4.2. Prüfung des Höchstbetrages nach der De-minimis-Verordnung</td></tr>
<tr><td rowspan="2">10</td><td rowspan="2">Beihilfewert bereits erhaltener De-minimis-Beihilfen gesamt</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td>>= 300.000 Euro: Weiter bei Zeile 12</td></tr>
<tr><td rowspan="3">11</td><td rowspan="3">De-minimis-Beihilfewert FZul und bereits erhaltener De-minimis-Beihilfen (Summe aus Zeilen 9a oder 9b und 10)</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td><= 300.000 Euro: FZul lt. Zeile 8</td></tr>
<tr><td>> 300.000 Euro: Weiter bei Zeile 13</td></tr>
</table>

4.3. Ermittlung der FZul unter Beachtung der De-minimis-Verordnung: **Niedrigerer Betrag aus den nachfolgenden Zeilen:**		
12	**Differenz aus Zeile 8 und Zeile 9a und 9b**	**_____Euro**
13	**Differenz aus Zeile 8 und Zeile 9a oder 9b zzgl. Differenz aus 300.000 Euro und Zeile 10**	**_____Euro**

198b Ermittlung der FZul unter Berücksichtigung der für De-minimis-Beihilfen erforderlichen Prüfung für Wirtschaftsjahre 2024 und 2023/2024, wenn das Wirtschaftsjahr nach dem 27. März 2024 endet:

(Bezug ist das Berechnungsschema in Rn. 173)

<table>
<tr><td colspan="3">4. Ermittlung der Forschungszulage (vor Prüfung De-minimis Beihilfen)</td></tr>
<tr><td>13</td><td>niedrigerer Betrag aus Zeile 4a oder 5
x 25 Prozent
_____Euro
zuzüglich

Ergebnis aus niedrigerem Betrag aus Zeile 11, 12 oder 12a abzüglich niedrigeren Betrag aus Zeile 4a oder 5
x 25 Prozent
oder
x 35 Prozent (erhöhter Fördersatz für KMU)
_____Euro
=_____Euro</td><td>_____Euro</td></tr>
<tr><td colspan="3">5. De-minimis-Prüfung für förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen</td></tr>
<tr><td colspan="3">5.1. Ermittlung des De-minimis-Beihilfewert der FZul</td></tr>
<tr><td colspan="3">5.1.1. Bei Ansatz eines Bemessungsgrundlagenhöchstbetrags (wenn Zeile 5 < Zeile 4a und / oder Zeile 12 bzw. niedrigeren Betrag aus Zeile 12a < Zeile 11)</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">a) Bei Ansatz des Bemessungsgrundlagenhöchstbetrags bis 27. März 2024 (wenn Zeile 5 < Zeile 4a und wenn Zeile 11 < Zeile 12 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 12a</td></tr>
<tr><td rowspan="2">14 a</td><td rowspan="2">1. Differenz aus Zeile 5 und Zeile 4
_____Euro
(Ansatz, wenn Betrag > 0 Euro, sonst 0 Euro)

sowie

2. Zeile 7a
_____Euro
Summe aus 1. und 2. =_____Euro</td><td>0 Euro: De-minimis-Beihilfewert = 0; festgesetzte FZul entspricht dem Wert lt. Zeile 13
> 0 Euro: Summe aus 1. x 25 Prozent und 2. x 25 oder 35 Prozent</td></tr>
<tr><td>De-minimis-Beihilfewert FZul:
_____Euro</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">b) Übrige Fälle, wenn Zeile 12 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 12a < Zeile 11</td></tr>
</table>

	1. Niedrigerer Betrag aus Zeile 4a oder 5 abzüglich Zeile 4 **_____Euro** **(Ansatz nur, wenn Ergebnis > 0 Euro, sonst 0 Euro)** **zuzüglich** **Ergebnis aus niedrigerem Betrag aus Zeile 12 und 12a abzüglich Zeile 11 zuzüglich Zeile 7a** **_____Euro** **(Ansatz, wenn Betrag negativ, sonst 0 Euro)**	**= 0 Euro: festgesetzte Forschungszulage entspricht dem Wert lt. Zeile 13** **> 0 Euro: Summe aus 1. Zwischenergebnis x 25 Prozent und 2. Zwischenergebnis x 25 oder 35 Prozent**
	1. Zwischenergebnis _____Euro **(Ansatz nur, wenn Zwischenergebnis > 0 Euro, sonst 0 Euro)** **----------sowie----------** **2. Zeile 7a** **_____Euro** **zuzüglich** **Ergebnis aus niedrigerem Betrag aus Zeile 12 und 12a abzüglich Zeile 11** **_____Euro**	**De-minimis-Beihilfewert FZul:** **_____Euro**
	2. Zwischenergebnis _____Euro **(Ansatz nur, wenn Zwischenergebnis > 0 Euro, sonst 0 Euro)**	
	Summe der Zwischenergebnisse aus Nr. 1 und Nr. 2 **_____Euro**	
5.1.2. Ohne Begrenzung auf einen Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag (wenn Zeile 5 >/= Zeile 4a und Zeile 12 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 12a >/= Zeile 11)		
14b	**Zeile 2a** **x 25 Prozent** **_____Euro**	**De-minimis-Beihilfewert Forschungszulage:** **_____Euro**

	sowie **Zeile 7a** **x 25 oder 35 Prozent** **_____Euro** **=_____Euro**	
5.2. Prüfung des Höchstbetrages nach der De-minimis-Verordnung		
15	**Beihilfewert bereits erhaltener De-minimis-Beihilfen gesamt**	**_____Euro** **< 300.000 Euro: Weiter bei Zeile 16** **>= 300.000 Euro: Weiter bei Zeile 17**
16	**De-minimis-Beihilfewert FZul und bereits erhaltener De-minimis-Beihilfen (Summe aus Zeilen 14a oder 14b und 15)**	**_____Euro** **<= 300.000 Euro: FZul lt. Zeile 13** **> 300.000 Euro: Weiter bei Zeile 18**
5.3. Ermittlung der FZul unter Beachtung der De-minimis-Verordnung: Niedrigerer Betrag aus den nachfolgenden Zeilen:		
17	**Differenz aus Zeile 13 und Zeile 14a oder 14b**	**_____Euro**
18	**Differenz aus Zeile 13 und Zeile 14a oder 14b zzgl. Differenz aus 300.000 Euro und Zeile 15**	**_____Euro**

198c Ermittlung der FZul unter Berücksichtigung der für De-minimis-Beihilfen erforderlichen Prüfung für Wirtschaftsjahre 2025/2026 und 2026:

(Bezug ist das Berechnungsschema in Rn. 173b)

4.	**Ermittlung der Forschungszulage (vor Prüfung De-minimis Beihilfen)**	
15	**niedrigerer Betrag aus Zeile 13, 14 oder 14a** **_____Euro**	**x 25 Prozent oder** **x 35 Prozent (erhöhter Fördersatz für KMU)** **_____Euro**

5. De-minimis-Prüfung für förderfähige Aufwendungen aus Eigenleistungen		
5.1. Ermittlung des De-minimis-Beihilfewerts der Forschungszulage		
5.1.1. Bei Ansatz eines Bemessungsgrundlagenhöchstbetrags (wenn Zeile 6 < Zeile 5a und / oder Zeile 14 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 14a < Zeile 13)		
	a) Bei Ansatz des Bemessungsgrundlagenhöchstbetrags bis 31. Dezember 2025 (wenn Zeile 6 < Zeile 5a und wenn Zeile 13 < Zeile 14 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 14a	
	1. Differenz aus **Zeile 6 und Zeile 5** **_____Euro** **(Ansatz, wenn Betrag > 0 Euro, sonst 0 Euro)**	**0 Euro: De-minimis-Beihilfewert = 0; festgesetzte Forschungszulage entspricht dem Wert lt. Zeile 15** **> 0 Euro: Ergebnis x 25 oder 35 Prozent**
16a	**zzgl.** **2. Zeile 8a und 11b** **_____Euro**	**De-minimis-Beihilfewert Forschungszulage:** **_____Euro**
	Summe aus 1. und 2.=_____Euro **(Ansatz, wenn Betrag > 0 Euro, sonst 0 Euro)**	

	b) Übrige Fälle, wenn Zeile 14 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 14a < Zeile 13	
16b	**1. Niedrigerer Betrag aus Zeile 5a oder 6 abzüglich Zeile 5** **_____Euro** **(Ansatz nur, wenn Ergebnis > 0 Euro, sonst 0 Euro)** **zuzüglich** **Zeile 8a und 11b** **_____Euro** **zuzüglich** **Ergebnis aus niedrigerem Betrag aus Zeile 14 und 14a abzüglich Zeile 13** **_____Euro** --- **Ergebnis _____Euro** **(Ansatz nur, wenn Ergebnis > 0 Euro, sonst 0 Euro)**	**= 0 Euro: festgesetzte Forschungszulage entspricht dem Wert lt. Zeile 15** **> 0 Euro: Ergebnis x 25 oder 35 Prozent** **De-minimis-Beihilfewert Forschungszulage:** **_____Euro**

5.1.2. Ohne Begrenzung auf einen Bemessungsgrundlagenhöchstbetrag (wenn Zeile 6 >/= Zeile 5a und Zeile 14 bzw. niedrigerer Betrag aus Zeile 14a >/= Zeile 13)		
16c	**Summe aus Zeile 2a, Zeile 8a und Zeile 11b x 25 oder 35 Prozent _____Euro** **=_____Euro**	**De-minimis-Beihilfewert Forschungszulage: _____Euro**
5.2. Prüfung des Höchstbetrages nach der De-minimis-Verordnung		
17	**Beihilfewert bereits erhaltener De-minimis-Beihilfen gesamt**	**_____Euro** **< 300.000 Euro: Weiter bei Zeile 18** **>= 300.000 Euro: Weiter bei Zeile 19**
18	**De-minimis-Beihilfewert Forschungszulage und bereits erhaltener De-minimis-Beihilfen (Summe aus Zeilen 16a oder 16b oder 16c und 17)**	**_____Euro** **<= 300.000 Euro: Forschungszulage lt. Zeile 15** **> 300.000 Euro: Weiter bei Zeile 20**
5.3. Ermittlung der Forschungszulage unter Beachtung der De-minimis Verordnung:		
19	**Differenz aus Zeile 15 und Zeile 16a oder 16b oder 16c**	**_____Euro**
20	**Differenz aus Zeile 15 und Zeile 16a oder 16b oder 16c zzgl. Differenz aus 300.000 Euro und Zeile 17**	**_____Euro**

Zweiter Teil

Verfahrensrechtliche Vorschriften

I. Antragstellung

1. Allgemeines

199 Die Gewährung der FZul erfolgt über ein zweistufiges Verfahren:

1. Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG (Rn. 222 ff.)
2. Antrag auf FZul (Rn. 204 ff.)

2. Antragsberechtigung

200 Antragsberechtigt ist grundsätzlich der Anspruchsberechtigte nach § 1 Absatz 1 FZulG (Rn. 1 ff.) oder sein Gesamtrechtsnachfolger.

201 Bei Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Mitunternehmerschaften ist die Gesellschaft, vertreten durch den gesellschaftsvertraglich bestimmten Vertreter, und bei Vermögensmassen i. S. d. KStG der gesetzliche Vertreter bzw. der Vermögensverwalter (§ 34 AO), antragsberechtigt.

202 Ist vor Antragstellung Gesamtrechtsnachfolge eingetreten, ist der Gesamtrechtsnachfolger antragsberechtigt (§ 45 AO). Bei mehreren Gesamtrechtsnachfolgern sind diese nur gemeinschaftlich antragsberechtigt. Ist vor Antragstellung Einzelrechtsnachfolge eingetreten, so ist der Einzelrechtsnachfolger nur antragsberechtigt, soweit die förderfähigen Aufwendungen nach Eintritt der Einzelrechtsnachfolge entstanden sind.

203 Der Antragsteller kann sich im Festsetzungsverfahren durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen (§ 80 AO). Er kann auch einen Dritten (z. B. Steuerberater) damit beauftragen, den Antrag für ihn an das zuständige Finanzamt zu übermitteln (§ 87d AO). Dies gilt nicht für das Bescheinigungsverfahren. Hinsichtlich der Zulässigkeit der steuerlichen Hilfeleistung im Zusammenhang mit der FZul im Einzelnen wird auf Rn. 208 und Rn. 229 verwiesen.

3. Antrag auf FZul

3.1 Zuständiges Finanzamt

204 Der Antrag auf FZul ist bei dem für die Besteuerung des Anspruchsberechtigten nach dem Einkommen zuständigen Finanzamt zu stellen. Zuständiges Finanzamt für die Festsetzung der FZul ist

1. bei Steuerpflichtigen i. S. d. EStG und des KStG das für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzamt (§§ 19, 20 AO). Das gilt auch, wenn die Einkünfte des Anspruchsberechtigten nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b AO gesondert festgestellt werden.
2. bei Mitunternehmerschaften das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt (§ 18 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 i. V. m. § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO).

3.2 Antragsverfahren

205 Der Antrag auf FZul ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu stellen (§ 5 Absatz 1 Satz 1 FZulG i. V. m. § 87b Absatz 1 und 2 AO). Die Finanzverwaltung bietet hierzu das kostenfreie Online-Portal „Mein ELSTER“ (www.elster.de) an.

206 Die Antragstellung erfolgt unabhängig von der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung oder der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte. Es ist nicht erforderlich, dass dem Finanzamt bereits die Steuer- oder Feststellungserklärung für das Jahr vorliegt, für das die FZul beantragt wird.

207 Die Antragstellung kann je Wirtschaftsjahr nur einheitlich für alle in dem Wirtschaftsjahr entstandenen förderfähigen Aufwendungen des Anspruchsberechtigten erfolgen. Je Wirtschaftsjahr ist daher nur ein Antrag auf FZul möglich.

208 Für Hilfeleistungen im Zusammenhang mit der FZul ist, soweit sie auf den Antrag auf FZul entfallen, der Anwendungsbereich des § 1 Absatz 1 Nummer 1 StBerG eröffnet. Die Beantragung der FZul beim Finanzamt sowie die damit zusammenhängende Beratungsleistung sind eine Hilfeleistung in Steuersachen nach § 2 StBerG und dürfen daher nur von zur Hilfeleistung in Steuersachen Befugten erfolgen. **Die Erstellung projektbezogener finanzieller sowie technischer Datenermittlungen und Dokumentationen gelten nicht als Hilfeleistungen in Steuersachen nach § 2 StBerG.**

3.3 Inhalt des Antrags

209 Im Antrag auf FZul sind die begünstigen FuE-Vorhaben, für die eine FZul beantragt wird, sowie die förderfähigen Aufwendungen so genau anzugeben, dass eine Überprüfung möglich ist. Bei mehreren Betrieben oder Betriebsstätten sind diese sowie die FuE-Vorhaben jeweils einzeln zu bezeichnen.

210 **Formale** Voraussetzung für den Antrag ist die Bescheinigung nach § 6 FZulG, aus der die begünstigten FuE-Vorhaben ersichtlich sind. Nachrichtliche Angaben, die in der Bescheinigung nach § 6 FZulG enthalten sind, müssen bei Einwilligung in die Datenübernahme im Antrag auf FZul grundsätzlich nicht wiederholt werden. Zu diesen nachrichtlichen Angaben gehören alle Angaben, die nicht die Feststellung des FuE-Vorhabens selbst betreffen, z. B. Angaben zu verbundenen Unternehmen, zu Kooperationspartnern oder zur Auftragsforschung. Wenn sich Änderungen gegenüber diesen Angaben im Bescheinigungsverfahren nach § 6 FZulG ergeben haben, müssen die entsprechenden Angaben im Antrag auf FZul aufgeführt werden (vgl. demgegenüber zur Erforderlichkeit einer neuen Bescheinigung Rn. 237).

211 Der Anspruchsberechtigte hat im Antrag auf FZul zu versichern, dass sich die im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens gegenüber der BSFZ erklärten und die der Bescheinigung nach § 6 FZulG zugrunde gelegten Sachverhalte zum FuE-Vorhaben selbst nicht verändert haben.

212 Im Antrag auf FZul sind Erklärungen zur Einhaltung der beihilferechtlich relevanten Vorgaben erforderlich.

213 Nachträgliche Änderungen gegenüber den im Antrag auf FZul getätigten Angaben sind dem in diesem Zeitpunkt für die FZul zuständigen Finanzamt unverzüglich anzuzeigen.

214 Zum Inhalt des Antrags auf FZul wird auf die Veröffentlichung auf der Internetseite des BMF (www.bundesfinanzministerium.de) verwiesen.

3.4 Belegnachweis

215 Dem elektronischen Antrag auf FZul sind keine Belege beizufügen. Diese sind erst auf Anforderung des Finanzamtes vorzulegen.

216 Das Finanzamt entscheidet im Rahmen der Bearbeitung des Antrags auf FZul in eigener Zuständigkeit über den Umfang der Prüfung (§ 88 AO); hierzu gehört auch die Entscheidung über die Anforderung von Belegen. Diese sind im Falle einer Aufforderung durch das Finanzamt vom Anspruchsberechtigten vorzulegen.

217 Vom Anspruchsberechtigten sind für den Fall einer etwaigen Beleganforderung nachvollziehbare und aussagefähige Dokumentationen über die Ermittlung der Höhe der förderfähigen Aufwendungen sowie zum Stand des begünstigten FuE-Vorhabens am Ende des Wirtschaftsjahres vorzuhalten.

218 Zu diesen Dokumentationen gehören u. a.

- Aufzeichnungen über die im begünstigten FuE-Vorhaben tätigen Arbeitnehmer mit einer Kurzbeschreibung der Tätigkeit im begünstigten FuE-Vorhaben,
- Stundenaufzeichnung(en) sowohl für die nur zeitweise im begünstigten FuE-Vorhaben als auch für die in verschiedenen FuE-Vorhaben beschäftigten Arbeitnehmer,
- Stundenaufzeichnung(en) über geleistete Eigenleistungen des **Einzelunternehmers oder geleistete Arbeitsstunden des jeweiligen** Mitunternehmers
- Kurzbeschreibung zum Stand des begünstigten FuE-Vorhabens am Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres **sowie**
- **Bescheinigung(en) der BSFZ**

219 Nicht erforderlich ist die Erstellung und Vorlage einer abschließenden Dokumentation über die Ergebnisse am Ende des begünstigten FuE-Vorhabens.

4. Antragsfrist

220 Die FZul kann gemäß § 5 Absatz 1 FZulG erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen für begünstigte FuE-Vorhaben entstanden sind, beantragt werden. Vor diesem Zeitpunkt gestellte Anträge sind unwirksam.

221 Das FZulG sieht keine Frist für die Abgabe des Antrags auf FZul vor. Die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO sind, mit Ausnahme des § 163 AO, entsprechend anzuwenden. Damit kann der Antrag auf FZul nach dem FZulG nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden. Diese beträgt grundsätzlich vier Jahre (§ 169 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 AO). Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch auf FZul entstanden ist (§ 170 Absatz 1 AO). Der Anspruch auf FZul entsteht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 1 und 2 FZulG vom Arbeitnehmer bezogen worden sind oder die nach § 3 Absatz 3 **bis** 4 FZulG förderfähigen Aufwendungen beim Anspruchsberechtigten entstanden sind (§ 4 **Absatz 2** FZulG).

221a Für Anträge auf FZul, die für in den Kalenderjahren 2020 und 2021 entstandene Ansprüche auf FZul gelten, wird der Antrag auf FZul als innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt behandelt (Vertrauensschutzregelung), wenn vor Ablauf der jeweils regulären Festsetzungsfrist (für Wirtschaftsjahre 2019/2020 und 2020 = 31. Dezember 2024 und für Wirtschaftsjahre 2020/2021

und 2021 = 31. Dezember 2025) betreffend dasselbe Vorhaben ein wirksamer Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 6 FZulG bei der BSFZ eingegangen ist und der Antrag auf FZul innerhalb von zwei Jahren nach Kenntnis der zuständigen Finanzbehörde über den Erlass der Bescheinigung nach § 6 FZulG gestellt worden ist. Die reguläre Festsetzungsfrist bleibt hiervon unberührt. Dem Antrag auf FZul ist ein entsprechender Nachweis über den Antragszeitpunkt bei der BSFZ anzufügen.

221b **Beispiel 17a:**

Der Antragsteller begehrt für das Wirtschaftsjahr 2020 (1. Januar bis 31. Dezember) die FZul. Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich vier Jahre und endet für das Wirtschaftsjahr 2020 mit Ablauf des 31. Dezember 2024. Am 20. Dezember 2024 wird ein wirksamer Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 6 FZulG bei der BSFZ gestellt. Zum 31. Dezember 2024 liegt noch kein entsprechender Antrag auf FZul bei dem zuständigen Finanzamt vor. Am 28. Februar 2025 wird der Antrag auf Bescheinigung positiv beschieden. Das Finanzamt hat am 3. März 2025 durch die BSFZ Kenntnis über den Erlass dieser Bescheinigung erhalten.

Aufgrund der geschaffenen Vertrauensschutzregelung für die in den Kalenderjahren 2020 und 2021 entstandenen Ansprüche auf FZul, kann der Antrag auf FZul für das Wirtschaftsjahr 2020 noch bis zum 3. März 2027 bei dem zuständigen Finanzamt eingereicht werden.

II. Bescheinigungsverfahren

1. Allgemeines

222 Das Bescheinigungsverfahren basiert auf der FZulBV vom 30. Januar 2020 (BGBl. I S. 118)**, zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 12. April 2024 (BGBl. I Nr. 122**).

2. Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG

2.1 Zuständige Stelle

223 Zuständige Stelle für den Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG ist die BSFZ.

224 Das Verfahren richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz.

2.2 Antragsverfahren

225 Der Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG ist für die FuE-Vorhaben zu stellen, für die die FZul nach dem FZulG beantragt werden soll. Der Anspruchsberechtigte kann die Bescheinigung gleichzeitig für mehrere FuE-Vorhaben in einem Antrag beantragen (vgl. auch Rn. 41).

226 Der Antrag auf Bescheinigung ist über das Web-Portal der BSFZ (www.bescheinigung-forschungszulage.de) elektronisch zu stellen. Zur Registrierung ist ein gültiges ELSTER-Zertifikat (Organisationszertifikat mit Steuernummer) erforderlich. Nähere Informationen hierzu unter www.bescheinigung-forschungszulage.de.

227 Das Antragsverfahren ist derzeit nicht gebührenpflichtig.

228 Für die Beantragung der Bescheinigung nach § 6 FZulG sind **grundsätzlich** keine Antragsfristen zu beachten. Der Antrag kann vor, während oder nach Abschluss der Durchführung eines FuE-Vorhabens, d. h. bereits im Laufe des Wirtschaftsjahres oder auch erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das die FZul beantragt werden soll, gestellt werden. In jedem Fall muss die

Bescheinigung vor der Beantragung der FZul beim Finanzamt vorliegen. **Hinsichtlich der Fristen bei der Beantragung der FZul beim Finanzamt wird auf die Rn. 220 ff. verwiesen.**

229 Hilfeleistungen, die im Zusammenhang mit einem Antrag auf Bescheinigung nach § 6 FZulG bei der BSFZ stehen, sind keine geschäftsmäßige Hilfeleistung i. S. d. StBerG. Den Antrag auf Bescheinigung kann allerdings nur der Anspruchsberechtigte selbst stellen. Im Webportal der BSFZ können im „Unternehmensaccount" weitere Bevollmächtigte und sogenannte „Antragsbearbeiter" hinzugefügt werden. Antragsbearbeiter können die ihnen zugewiesenen Anträge bearbeiten (aber nicht einreichen), Vorhabenbeschreibungen eingeben und ändern sowie eventuelle Nachforderungen beantworten. Antragsbearbeiter können sowohl Angestellte des Unternehmens sein als auch unternehmensexterne Personen (z. B. Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Förderberater).

3. Übermittlung der Bescheinigung nach § 6 FZulG

230 Gemäß § 5 Absatz 3 FZulBV soll die Bescheinigung nach § 6 FZulG dem Antragsteller durch die BSFZ innerhalb von drei Monaten nach Vorlage der vollständigen Unterlagen bekanntgegeben und dem zuständigen Finanzamt übermittelt werden.

231 Gemäß § 5 Absatz 3 FZulG ist für den Antrag auf FZul eine Bescheinigung nach § 6 FZulG für die im Antrag auf FZul aufgeführten begünstigten FuE-Vorhaben erforderlich. Die Voraussetzung wird dadurch erfüllt, dass die **Daten aus dem Bescheinigungsverfahren** unmittelbar von der BSFZ an das zuständige Finanzamt **elektronisch über eine amtliche Schnittstelle** übermittelt **werden (vgl. § 7 Absatz 1 FZulBV)**.

4. Grundlagenbescheid

232 Die Bescheinigung nach § 6 FZulG wird für alle in einem Antrag aufgeführten FuE-Vorhaben eines Anspruchsberechtigten ausgestellt. Die Bescheinigung nach § 6 FZulG enthält jeweils getrennt für jedes FuE-Vorhaben die entsprechende Feststellung mit der Begründung, ob ein begünstigtes FuE-Vorhaben i. S. d. § 2 Absatz 1 bis 3 FZulG vorliegt oder ob die gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. **Soweit im Antrag auf FZul auch förderfähige Aufwendungen i. S. d. § 3 Absatz 3a FZulG geltend gemacht werden, muss die Bescheinigung auch die Feststellung enthalten, dass das jeweilige Wirtschaftsgut für die Durchführung des begünstigten FuE-Vorhabens erforderlich ist (§ 6 Absatz 3 FZulG).**

233 Die Bescheinigung nach § 6 FZulG entfaltet insoweit eine Bindungswirkung als Grundlagenbescheid (§ 171 Absatz 10 i. V. m. § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO). Das für die Festsetzung der FZul zuständige Finanzamt ist an die in der Bescheinigung getroffenen Entscheidungen gebunden, soweit diese die Beurteilung des FuE-Vorhabens **bzw. die Erforderlichkeit des jeweiligen Wirtschaftsgutes für das begünstigte FuE-Vorhaben** betreffen.

234 Die Bescheinigung nach § 6 FZulG entfaltet dagegen keine Bindungswirkung im Hinblick auf den Umfang der förderfähigen Aufwendungen, die Art der Durchführung des FuE-Vorhabens oder den Zeitpunkt des Beginns oder Endes eines Vorhabens.

235 Die BSFZ stellt fest, ob es sich bei dem beantragten FuE-Vorhaben um ein solches handelt, das einer oder mehreren der Kategorien Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung zuzurechnen ist. Die BSFZ begründet in dem Bescheid ihre

Entscheidung. Dadurch ist eine Abgrenzung des begünstigten FuE-Vorhabens von nicht begünstigten FuE-Tätigkeiten (z. B. Tätigkeiten i. S. d. Rn. 33) möglich.

236 Die Bescheinigung gilt **grundsätzlich** für den gesamten Zeitraum, in dem das begünstigte FuE-Vorhaben durchgeführt wird. **Im Regelfall** muss **sie**, soweit keine Änderungen gegenüber dem ursprünglichen Antrag auf Bescheinigung eintreten, nicht – insbesondere nicht jährlich – neu beantragt werden und entfaltet damit auch hinsichtlich der Feststellung, ob das FuE-Vorhaben die Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 bis 3 FZulG erfüllt, Bindungswirkung für Anträge auf Festsetzung der FZul für mehrere Wirtschaftsjahre. **Bis zum 17. April 2024 erteilte Bescheinigungen sind unbegrenzt gültig. Sofern die Bescheinigung vor oder während der Durchführung eines FuE-Vorhabens beantragt wird, kann sie seit dem 18. April 2024 nur noch für vergangene Wirtschaftsjahre, für das aktuelle Wirtschaftsjahr sowie längstens für drei volle Wirtschaftsjahre in der Zukunft ausgestellt werden (§ 3 Absatz 2 Satz 2 FZulBV, zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 12. April 2024, BGBl. I Nr. 122). Wird das bescheinigte FuE-Vorhaben über die Gültigkeit dieser Bescheinigung hinaus weiter durchgeführt, muss eine neue Bescheinigung beantragt werden.**

237 Wird das FuE-Vorhaben während seiner Durchführung geändert oder erweitert, ist eine neue Bescheinigung der BSFZ erforderlich. Eine Änderung oder Erweiterung kann z. B. vorliegen, wenn sich die Zielrichtung des FuE-Vorhabens oder die bisher vorgesehene Aufgabenplanung ändert oder wenn neue Arbeitspakete integriert werden. Eine neue Bescheinigung ist auch erforderlich, wenn sich die geplanten Durchführungswege ändern (z. B. durch zusätzliche Integration einer Auftragsforschung).

238 Das Finanzamt kann im Rahmen der Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen vom Anspruchsberechtigten eine neue Bescheinigung nach § 6 FZulG über die Beurteilung des aktuellen FuE-Vorhabens anfordern, wenn dafür ein Anlass besteht. Dies kann z. B. für die Prüfung erforderlich sein, ob die FuE-Tätigkeiten dem begünstigten FuE-Vorhaben zuzurechnen sind, weil der ursprünglich geplante finanzielle oder zeitliche Rahmen wesentlich überschritten wurde.

238a Das Finanzamt kann im Rahmen der Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen bei der BSFZ eine punktuelle Überprüfung der ausgestellten Bescheinigung nach § 6 FZulG bezüglich der Beurteilung des bescheinigten FuE-Vorhabens anregen, wenn berechtigte Zweifel an der Förderfähigkeit des Vorhabens bestehen. Zu diesem Zweck ist der gegenseitige Datenaustausch von prüfungsrelevanten Informationen des Anspruchsberechtigten zulässig. Das Finanzamt hat den Anspruchsberechtigten von der veranlassten Überprüfung der gewährten Bescheinigung unter Angabe des Grundes sowie von dem Prüfungsergebnis in Kenntnis zu setzen. Die BSFZ teilt das Prüfungsergebnis dem Finanzamt formlos mit und erlässt, sofern dies verfahrensrechtlich möglich ist, eine geänderte Bescheinigung, wenn sich Abweichungen ergeben haben.

III. Festsetzungsverfahren

1. Allgemeines

239 Gemäß § 12 Satz 1 FZulG sind die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der AO mit Ausnahme des § 163 AO entsprechend anzuwenden. Für die Bearbeitung des Antrags und der

Festsetzung der FZul gelten daher gemäß § 155 Absatz 5 AO die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften der AO sinngemäß.

240 Das Finanzamt setzt die FZul für das Wirtschaftsjahr, in dem die förderfähigen Aufwendungen entstanden sind, in einem Forschungszulagenbescheid gegenüber dem Anspruchsberechtigten fest (§ 10 Absatz 1 Satz 1 FZulG). Bei einer Mitunternehmerschaft erfolgt die Festsetzung gegenüber der Mitunternehmerschaft (zum weiteren Verfahren siehe Rn. 252 ff.).

2. Prüfung des Antrags

241 Das Finanzamt prüft die Angaben im Antrag auf FZul und setzt die FZul, soweit alle Voraussetzungen vorliegen, in einem Bescheid fest.

242 Die Finanzbehörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit (§ 88 Absatz 2 AO).

243 Die zuständigen Behörden von Land, Bund und EU, die jeweiligen Rechnungshöfe und die vom Land, Bund und EU beauftragten Prüfinstitutionen dürfen die Voraussetzungen für die Gewährung der FZul durch Kontrollmaßnahmen (z. B. durch Besichtigungen an Ort und Stelle, Einsichtnahme in die Bücher, Belege und sonstige Unterlagen) – auch nachträglich – prüfen und Auskünfte über die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse einholen. Aufzeichnungen in elektronischer Form sind, wenn die Behörde dies verlangt, auf Kosten des Anspruchsberechtigten auszudrucken.

244 Die Angaben im Antrag auf FZul können auch im Weg einer Außenprüfung beim Anspruchsberechtigten überprüft werden (§ 193 Absatz 1 AO). Gemäß § 194 AO kann eine Außenprüfung eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Damit kann die FZul Bestandteil einer Außenprüfung sein oder auch eigenständig geprüft werden. Die Vorschriften der AO zur Durchführung von Außenprüfungen gelten auch für die FZul entsprechend (§ 12 FZulG).

3. Aufhebung und Änderung des Forschungszulagenbescheids

245 Für die Aufhebung und Änderung des Forschungszulagenbescheids gelten die allgemeinen Regelungen der AO für das Steuerfestsetzungsverfahren (§§ 129, 172 ff. AO) entsprechend (§ 12 FZulG).

IV. Feststellungsverfahren

1. Gesonderte Feststellung der förderfähigen Aufwendungen nach § 5 Absatz 4 FZulG

246 In den Fällen, in denen eine gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b AO erfolgt, hat gemäß § 5 Absatz 4 FZulG das hierfür zuständige Finanzamt (Betriebsfinanzamt) die für diesen Betrieb förderfähigen Aufwendungen nach § 3 Absatz 1 bis 4 FZulG gesondert festzustellen.

247 Das gesonderte Feststellungsverfahren erfolgt von Amts wegen. Das für die Festsetzung der FZul zuständige Finanzamt (Festsetzungsfinanzamt), bei dem der Antrag auf FZul gestellt wird (siehe Rn. 204), löst das gesonderte Feststellungsverfahren **beim** Betriebsfinanzamt aus.

248 Dem Betriebsfinanzamt obliegt im Rahmen des gesonderten Feststellungsverfahrens die Prüfung und Feststellung der förderfähigen Aufwendungen nach § 3 Absatz 1 bis 4 FZulG dem Grunde und der Höhe nach. Diese Prüfung umfasst somit auch die Auswertung der Bescheinigung nach § 6 FZulG, die Prüfung der Einhaltung des Begünstigungszeitraums sowie die Prüfung der zutreffenden Art der förderfähigen Aufwendungen unter Berücksichtigung der Durchführungsart des FuE-Vorhabens.

249 Das Betriebsfinanzamt erlässt einen Bescheid über die gesonderte Feststellung von förderfähigen Aufwendungen (gesonderter Feststellungsbescheid) an den Anspruchsberechtigten und übersendet eine entsprechende Mitteilung an das Festsetzungsfinanzamt. Es gelten die §§ 179 ff. AO.

250 Das Festsetzungsfinanzamt erlässt den Forschungszulagenbescheid unter Berücksichtigung der Mitteilung aus dem gesonderten Feststellungsverfahren; liegen mehrere Mitteilungen vor, sind diese dabei zusammenzuführen. Das Festsetzungsfinanzamt ist insoweit an die Mitteilung des Betriebsfinanzamts gebunden (Grundlagenbescheid nach § 171 Absatz 10 i. V. m. § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO).

251 Einwände gegen die gesonderte Feststellung der förderfähigen Aufwendungen sind über einen Einspruch gegen den gesonderten Feststellungsbescheid an das Betriebsfinanzamt zu richten (§ 351 Absatz 2 AO; vgl. Rn. 270).

2. Gesonderte und einheitliche Feststellung der Anteile an der FZul nach § 10 Absatz 2 FZulG

2.1 Allgemeines

252 Bei Mitunternehmerschaften werden nach § 10 Absatz 2 Satz 2 FZulG die den Mitunternehmern jeweils zuzurechnenden Anteile an der festgesetzten FZul gesondert und einheitlich gegenüber den Mitunternehmern festgestellt (Forschungszulagenfeststellungsbescheid). Bei mehrstöckigen Personengesellschaften hat auf Ebene der Oberpersonengesellschaft eine weitere Feststellung über die Zurechnung der gegenüber der Unterpersonengesellschaft festgesetzten FZul zu erfolgen.

253 Zuständig für die gesonderte und einheitliche Feststellung **der jeweils zuzurechnenden Anteile an der festgesetzten FZul** ist das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt (Feststellungsfinanzamt; § 5 Absatz 1 Satz 3 FZulG).

254 Aufteilungsmaßstab für die Verteilung ist der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel (§ 10 Absatz 2 Satz 3 FZulG), der sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder den gesetzlichen Regelungen des HGB ergibt (§ 109 HGB; ab 1. Januar 2024: § 108 HGB). Dies gilt nur insoweit, als die Gewinnverteilung auch steuerrechtlich anzuerkennen ist. Vorabgewinnanteile und Sondervergütungen sind nicht zu berücksichtigen. Maßgebend sind der Gesellschafterbestand und die Verhältnisse zum Ende des Wirtschaftsjahres, für das die FZul beansprucht wird.

255 **Die Bekanntgabe des Forschungszulagenfeststellungsbescheids richtet sich bei rechtsfähigen Personenvereinigungen grundsätzlich nach § 183 AO und bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen nach § 183a AO. Rechtsfähige Personenvereinigungen können ihrerseits einen Empfangsbevollmächtigten nach § 122 Absatz 1 Satz 3 AO bestellen. Die Bekanntgabe erfolgt in diesen Fällen mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten. § 352 AO ist entsprechend anzuwenden.**

256 Die gesonderte und einheitliche Feststellung der den Mitunternehmern jeweils zuzurechnenden Anteile an der gegenüber der Mitunternehmerschaft festgesetzten FZul erfolgt auf Grundlage des § 10 Absatz 2 FZulG. Die §§ 179 ff. AO finden **entsprechend** Anwendung.

2.2 Aufhebung und Änderung des Forschungszulagenfeststellungsbescheids

257 Die Aufhebung oder Änderung des einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 10 Absatz 2 Satz 2 FZulG zugrundeliegenden Forschungszulagenbescheids führt nach § 10 Absatz 2 Satz 4 FZulG zu einer entsprechenden Aufhebung oder Änderung des Forschungszulagenfeststellungsbescheids.

V. Anrechnungsverfahren

1. Allgemeines

258 Die FZul wird nicht unmittelbar nach der Festsetzung ausgezahlt, sondern nach § 10 Absatz 1 Satz 2 FZulG bei der dem Forschungszulagenbescheid zeitlich nachfolgenden erstmaligen Festsetzung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer vollständig auf die festgesetzte Steuer angerechnet. Die Anrechnung auf den festgesetzten Steuerbetrag bewirkt folglich eine Minderung der zu zahlenden Steuer.

259 Ergibt sich nach der Anrechnung ein Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen, wird dieser dem Steuerpflichtigen als Einkommen- oder Körperschaftsteuererstattung ausgezahlt. Die Anrechnung der FZul führt also zu einer Steuererstattung, wenn die festgesetzte Steuer abzüglich geleisteter Vorauszahlungen und anderer Anrechnungsbeträge geringer ist als die anzurechnende FZul. Die FZul kann eine Steuererstattung damit auch erhöhen, wenn die geleisteten Vorauszahlungen und andere Anrechnungsbeträge die festgesetzte Steuer bereits übersteigen. Die FZul führt in voller Höhe zu einer Steuererstattung, wenn die festgesetzte Steuer 0 Euro beträgt (z. B. bei einem im Besteuerungsverfahren festgestellten Verlust oder bei Organgesellschaften – § 19 KStG ist auf die FZul nicht anzuwenden).

260 In Fällen, in denen es nach der Forschungszulagenfestsetzung zu keiner erstmaligen Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung mehr kommen kann (z. B. im Erbfall), geht der Anspruch auf Anrechnung einer festgesetzten FZul auf den oder die Rechtsnachfolger über. **Das für den Rechtsvorgänger zuständige Finanzamt informiert das für den Gesamtrechtsnachfolger zuständige Finanzamt entsprechend.**

261 Die Anrechnung auf die Einkommensteuer erfolgt nach § 36 Absatz 2 Nummer 3 EStG. Gemäß § 31 KStG gilt § 36 Absatz 2 Nummer 3 EStG für die Anrechnung auf die Körperschaftsteuer entsprechend.

262 Eine Anrechnung der FZul im Rahmen der Festsetzung von Steuervorauszahlungen sieht das FZulG nicht vor. **Hinsichtlich der möglichen Herabsetzung von Vorauszahlungen gemäß § 10 Absatz 2a FZulG aufgrund einer festgesetzten FZul wird auf die Rn. 265a ff. verwiesen.**

263 Der VZ der Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung, bei der die Anrechnung erfolgt, muss nicht mit dem Zeitraum übereinstimmen, für den die FZul festgesetzt worden ist.

264 Beispiel 18:

*Für das Wirtschaftsjahr 2020 wird im September 2021 FZul in Höhe von 100.000 Euro festgesetzt. Die Einkommensteuer für den **VZ** 2019 wird mit Bescheid vom 20. Oktober 2021 in Höhe von 250.000 Euro erstmals festgesetzt. In der Anrechnungsverfügung des Bescheids wird Folgendes ausgewiesen:*

Festgesetzte Einkommensteuer für 2019:		*250.000 Euro*
Geleistete Vorauszahlungen für 2019:	*abzüglich*	*200.000 Euro*
Anrechnung der FZul für 2020:	*abzüglich*	*100.000 Euro*
Einkommensteuer-Erstattungsbetrag:		*50.000 Euro*

2. Anrechnung bei gesonderter und einheitlicher Feststellung

265 Bei Mitunternehmerschaften (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG) erfolgt die Anrechnung der FZul i. S. d. § 10 Absatz 1 FZulG in Höhe des gesondert und einheitlich festgestellten Anteils bei der dem Forschungszulagenfeststellungsbescheid zeitlich nachfolgenden erstmaligen Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung des jeweiligen Mitunternehmers (§ 10 Absatz 2 Satz 1 FZulG). Das kann nach den persönlichen Verhältnissen für jeden Mitunternehmer einen anderen **VZ** betreffen.

2a. Herabsetzung der Vorauszahlungen nach § 10 Absatz 2a FZulG

265a Wurde im Zeitpunkt der Festsetzung der FZul die Steuererklärung für die nächste erstmalige Festsetzung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch nicht abgegeben, hat das Finanzamt auf Antrag des Anspruchsberechtigten die Vorauszahlungen, die für den letzten noch nicht veranlagten VZ festgesetzt wurden und noch angepasst werden können (§ 37 Absatz 3 Satz 3 i. V. m. § 52 Absatz 35d EStG), bis zur Höhe der festgesetzten und noch nicht angerechneten FZul herabzusetzen.

265b Die Herabsetzung kann auf höchstens 0 Euro erfolgen, auch wenn die anrechenbare FZul die festgesetzten Vorauszahlungen übersteigt.

265c Die Herabsetzung der Vorauszahlungen ist ausschließlich für den letzten („ältesten“) noch nicht veranlagten VZ möglich.

265d Unerheblich für die Herabsetzung der Vorauszahlungen ist, für welches Wirtschaftsjahr und für welche FuE-Vorhaben die FZul festgesetzt wurde und welche Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage eingeflossen sind.

265e Beispiel 18a:

Am 1. Februar 2026 reicht die A-GmbH einen Antrag auf FZul für das Wirtschaftsjahr 2025 beim Finanzamt ein. Zum Zeitpunkt der Festsetzung der FZul von 500.000 Euro am 1. März 2026 liegt dem Finanzamt für die A-GmbH noch keine Körperschaftsteuererklärung für den VZ 2024 vor. Für den letzten (ältesten) noch nicht veranlagten VZ 2024 sind bislang Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen von insgesamt 2 Mio. Euro festgesetzt und geleistet worden.
Mit Einreichung des Antrags auf FZul am 1. Februar 2026 beantragt die A-GmbH die Herabsetzung der Vorauszahlungen für den VZ 2024 gemäß § 10 Absatz 2a FZulG.
Die Festsetzung der Körperschaftsteuer für den VZ 2024 in Höhe von 2 Mio. Euro erfolgt im Dezember 2026.

Berechnung:

Anpassung der Vorauszahlungen für den VZ 2024 am 1. März 2026:	
Bisher festgesetzte Vorauszahlungen	***2 Mio. Euro***
Herabsetzung und Erstattung der Vorauszahlungen in Höhe der festgesetzten FZul	***- 500.000 Euro***
Summe der neu festgesetzten Vorauszahlungen	***1,5 Mio. Euro***
Festsetzung der Körperschaftsteuer für den VZ 2024 im Dezember 2026:	
Festsetzung (erstmalige Veranlagung im Dezember 2026)	***2 Mio. Euro***
Anrechenbare Vorauszahlungen	***- 1,5 Mio. Euro***
Anrechenbare FZul	***- 500.000 Euro***
Zu zahlende Steuer	***0 Euro***

1. Abwandlung des Beispiels:

Die im Dezember 2026 festgesetzte Steuer sowie die festgesetzten und geleisteten Vorauszahlungen für den VZ 2024 betragen nunmehr 400.000 Euro.

Berechnung:

Anpassung der Vorauszahlungen für den VZ 2024 am 1. März 2026:	
Bisher festgesetzte Vorauszahlungen	***400.000 Euro***
Herabsetzung und Erstattung der gesamten Vorauszahlungen	***- 400.000 Euro***
Summe der neu festgesetzten Vorauszahlungen	***0 Euro***
Festsetzung der Körperschaftsteuer für den VZ 2024 im Dezember 2026:	
Festsetzung (erstmalige Veranlagung) im Dezember 2026	***400.000 Euro***
Anrechenbare Vorauszahlungen	***0 Euro***
Anrechenbare FZul	***- 500.000 Euro***
Zu erstattende Steuer	***100.000 Euro***

Da die festgesetzte FZul 500.000 Euro beträgt, jedoch lediglich 400.000 Euro Vorauszahlungen für den VZ 2024 festgesetzt und entrichtet wurden, können nur 400.000 Euro durch die Herabsetzung der Vorauszahlungen auf 0 Euro erstattet werden. Sowohl im Ausgangsbeispiel als auch in der Abwandlung liegt der wirtschaftliche Vorteil der A-GmbH allein in der umgehenden „fiktiven Anrechnung“ im Wege der Herabsetzung der Vorauszahlungen, um so den wirtschaftlichen Vorteil zeitnah zu gewähren. Die tatsächliche Anrechnung der FZul erfolgt in beiden Beispielen gemäß § 10 Absatz 1 Satz 2 FZulG mit der nächsten erstmaligen Steuerfestsetzung.

2. Abwandlung des Beispiels:

Für den VZ 2024 wurden keine Vorauszahlungen festgesetzt.

Der wirtschaftliche Vorteil der festgesetzten, aber noch nicht angerechneten FZul in Höhe von 500.000 Euro kann nicht zeitnah gewährt werden, da keine Vorauszahlungen festgesetzt und

gezahlt wurden, die nach § 10 Absatz 2a FZulG herabgesetzt und erstattet werden können. Die festgesetzte FZul kann erst im Rahmen der nächsten erstmaligen Körperschaftsteuerfestsetzung angerechnet werden.

3. Abwandlung des Beispiels:

Die Körperschaftsteuererklärungen für die VZ 2023, 2024 und 2025 waren am 1. März 2026 noch nicht abgegeben worden.

Eine Herabsetzung der Vorauszahlungen für die VZ 2024 und 2025 kommt nicht in Betracht, da es sich jeweils nicht um den letzten („ältesten") noch nicht veranlagten VZ i. S. d. § 10 Absatz 2a FZulG handelt.

Eine Herabsetzung der Vorauszahlungen für den VZ 2023 kommt aufgrund der zeitlichen Begrenzung der Möglichkeit zur Anpassung von Vorauszahlungen (§ 37 Absatz 3 Satz 3 i. V. m. § 52 Absatz 35d EStG) ebenfalls nicht in Betracht.

3. Verfahren bei Aufhebung oder Änderung eines Forschungszulagenbescheids

266 Die Aufhebung oder Änderung eines Forschungszulagenbescheids bzw. Forschungszulagenfeststellungsbescheids kann im Ergebnis nach § 10 Absatz 3 FZulG auch zu einer entsprechenden Änderung der nach § 10 Absatz 1 Satz 2 oder Absatz 2 Satz 1 FZulG erfolgten Anrechnung führen. Hierzu ist die Anrechnungsverfügung derjenigen Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung zu ändern, bei der die FZul zuvor angerechnet wurde (§ 10 Absatz 3 FZulG). Damit kann eine Korrektur der Anrechnung unabhängig von einer ggf. künftig durchzuführenden Änderung der Festsetzung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer erfolgen. Wird ein Forschungszulagenbescheid bzw. Forschungszulagenfeststellungsbescheid geändert oder aufgehoben, kann eine Änderung der Anrechnungsverfügung aber nur innerhalb der Zahlungsverjährungsfrist für die Steuer des betroffenen **VZ** vorgenommen werden (§§ 228 ff. AO).

267 Führt die Aufhebung oder Änderung eines Forschungszulagenbescheids bzw. Forschungszulagenfeststellungsbescheids und die in dessen Folge geänderte Anrechnungsverfügung des Steuerbescheids zur Nachforderung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer, ist diese Rückforderung auch verfahrensrechtlich wie eine Steuernachforderung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer zu behandeln. Somit ist bei Teilnahme am Lastschriftverfahren keine separate Einzugsermächtigung anzufordern bzw. erforderlich und in einem etwaigen Vollstreckungsauftrag als Abgabeart Einkommen- oder Körperschaftsteuer anzugeben.

4. Anrechnung bei Ehegatten oder Lebenspartnern

268 Die FZul ist bei Anwendung von § 37 Absatz 2 AO wie eine mit individueller Tilgungsbestimmung geleistete Einkommensteuervorauszahlung zu behandeln. Hinsichtlich der Aufteilung eines Einkommensteuer-Erstattungsanspruchs bei Ehegatten oder Lebenspartnern gelten daher die Ausführungen unter Tz. 3.2 des BMF-Schreibens zum Erstattungsanspruch nach § 37 Absatz 2 AO bei der Einkommensteuer (BMF-Schreiben vom 14. Januar 2015, BStBl I S. 83) entsprechend. D. h.

hinsichtlich eines Erstattungsanspruchs, der sich allein aufgrund der Anrechnung der FZul ergibt, ist allein der Ehegatte oder Lebenspartner erstattungsberechtigt, der Anspruchsberechtigter der FZul **oder Mitunternehmer der anspruchsberechtigten Mitunternehmerschaft** ist.

269 Wird die Anrechnung der FZul zu Ungunsten geändert (Rn. 266), schulden zusammenveranlagte Ehegatten oder Lebenspartner den daraus resultierenden Anspruch (Rn. 267) als Gesamtschuldner i. S. d. § 44 AO. Eine Aufteilung der Steuerschuld nach §§ 268 ff. AO ist auf Antrag möglich.

VI. Weitere Verfahrensvorschriften

1. Rechtsbehelfsverfahren

270 Hinsichtlich der gegen Verwaltungsakte der Finanzbehörden (z. B. (Teil-)Ablehnung eines Antrags auf FZul, gesonderter Feststellungsbescheid, Forschungszulagenbescheid bzw. Forschungszulagenfeststellungsbescheid) eingelegten Rechtsbehelfe sind die Vorschriften der AO und der Finanzgerichtsordnung entsprechend anzuwenden (§ 12 FZulG).

2. Zulässigkeit von Billigkeitsmaßnahmen

271 Eine entsprechende Anwendung des § 163 AO auf die FZul ist nicht zulässig (§ 12 Satz 1 FZulG). Das bedeutet, dass eine FZul nicht aus Billigkeitsgründen gewährt oder höher festgesetzt werden darf, als dies aus Rechtsgründen möglich ist (BFH vom 2. Dezember 1977 – III R 36/77, BStBl II 1978 S. 272).

3. Stundung fälliger Steuern im Hinblick auf später fällig werdende Steuererstattungsansprüche aufgrund der FZul

272 Für fällige Steuerbeträge kann auf Antrag i. S. d. § 222 AO i. V. m. Nummer 11 des AEAO zu § 234 grundsätzlich eine zinslose Stundung (sog. Verrechnungsstundung) erfolgen, wenn aus der Anrechnung einer festgesetzten FZul bei der nächsten erstmaligen Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ein Erstattungsanspruch erwartet und dieser demnächst fällig wird. Allein die Bescheinigung nach § 6 FZulG und der Forschungszulagenbescheid nach § 10 FZulG sind für das Bestehen eines Gegenanspruchs des Steuerschuldners jedoch noch nicht ausreichend. Vielmehr muss dem Finanzamt auch eine Steuererklärung für eine erstmalige Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung vorliegen, bei der die festgesetzte FZul angerechnet werden kann und der daraus resultierende Erstattungsanspruch zur Aufrechnung zur Verfügung steht.

272a Rn. 272 gilt für die Herabsetzung von Vorauszahlungen gemäß § 10 Absatz 2a FZulG (siehe Rn. 265a ff.) entsprechend. Somit gilt ein fälliger Steuerbetrag als mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erstatten, wenn im Zeitpunkt der Festsetzung der FZul die Steuererklärung für die nächste erstmalige Festsetzung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch nicht abgegeben worden ist, ein Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen i. S. d. § 10 Absatz 2a FZulG gestellt worden ist und die Vorauszahlungen, die für den letzten („ältesten“) noch nicht veranlagten VZ festgesetzt wurden, noch angepasst werden können. In diesen Fällen kann eine zinslose Stundung auf Antrag i. S. d. § 222 AO maximal in Höhe der bereits gezahlten herabzusetzenden Vorauszahlungen erfolgen.

4. Abtretung, Pfändung, Verpfändung und Aufrechnung von Ansprüchen auf FZul

273 Eine Abtretung, Pfändung oder Verpfändung der FZul nach § 46 AO ist nicht möglich, da es sich nicht um einen eigenständigen Zahlungsanspruch handelt, sondern lediglich um einen Anspruch auf Anrechnung bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Ebenso kommt eine Aufrechnung nach § 226 AO mit der FZul nicht in Betracht.

274 Eine geschäftsmäßige Abtretung eines sich aus der Anrechnung der FZul auf die festgesetzte Einkommen- oder Körperschaftsteuer ergebenden Erstattungsanspruchs wäre zudem nicht mit § 46 Absatz 4 AO vereinbar. Hiernach wäre der geschäftsmäßige Erwerb von Vergütungsansprüchen zum Zwecke der Einziehung oder sonstigen Verwertung auf eigene Rechnung nicht zulässig. Eine Ausnahme würde nur für die Fälle der Sicherungsabtretung und dabei auch nur für Bankunternehmen gelten.

5. Zinsen und Säumniszuschläge

275 Auf die Verzinsung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer nach § 233a AO hat die FZul sowohl bei der Bewilligung als auch bei der Rückforderung keinen Einfluss, da ihre Anrechnung außerhalb der Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer erfolgt. Wird indes ein Forschungszulagenbescheid zu Ungunsten des Anspruchsberechtigten geändert oder aufgehoben, ist der Rückforderungsanspruch gemäß § 11 Satz 1 FZulG grundsätzlich nach Maßgabe der § 238 Absatz 1 Satz 1 und § 239 AO (Höhe, Berechnung und Festsetzung der Zinsen) zu verzinsen.

276 Die Verzinsung beginnt mit dem Tag, an dem der Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid, in dem die FZul erstmalig angerechnet wurde, durch Bekanntgabe wirksam wird. Der Zinslauf endet nach § 11 Satz 2 FZulG mit Ablauf des Tages, an dem der geänderte Forschungszulagenbescheid durch Bekanntgabe (§§ 122 und 124 AO) wirksam geworden ist.

277 Maßgebend für die Zinsberechnung ist die Differenz zwischen der - in Folge der Änderung - neu festgesetzten FZul und der bisher festgesetzten FZul (§ 11 Satz 3 FZulG). Im Falle eines geänderten Forschungszulagenfeststellungsbescheids ist hierfür der jeweils festgestellte Anteil an der festgesetzten FZul maßgeblich.

278 Zinsschuldner ist derjenige, bei dem die FZul nach § 10 Absatz 1 und / oder Absatz 2 FZulG auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet wurde (§ 11 Satz 4 FZulG).

279 Führt die Änderung eines Forschungszulagenbescheids und die in dessen Folge nach § 10 Absatz 3 FZulG geänderte Anrechnung der FZul (§ 36 Absatz 2 Nummer 3 EStG; § 31 Absatz 1 KStG) zur Nachforderung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer, ist dieser Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (§ 36 Absatz 4 Satz 1 EStG; § 31 Absatz 1 KStG). Wird der Rückforderungsanspruch nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet, fallen kraft Gesetzes Säumniszuschläge an (§ 240 AO). Für die Entstehung und Erhebung von Säumniszuschlägen ist der nach Änderung der Anrechnung entstandene Einkommen- oder Körperschaftsteuer-Rückforderungsanspruch (vgl. Rn. 266, 267) relevant.

280 Werden Einkommen- oder Körperschaftsteueransprüche, die auf einem Rückforderungsanspruch von FZul aus einer nach § 10 Absatz 3 FZulG geänderten Anrechnung beruhen, gestundet, sind – da die Vorschriften über die Steuervergütung entsprechend gelten – Stundungszinsen zu erheben (§ 234 i. V. m. § 37 Absatz 1 AO).

281 Im Falle der Hinterziehung von FZul sind Hinterziehungszinsen nach § 235 AO auf diejenigen Einkommen- oder Körperschaftsteueransprüche festzusetzen, die insoweit auf einem Rückforderungsanspruch von FZul aus einer nach § 10 Absatz 3 FZulG geänderten Anrechnung beruhen. Zinsen nach § 11 FZulG sind hierauf – analog zu § 235 Absatz 4 AO – anzurechnen, soweit sie für denselben Zeitraum auf den Rückzahlungsanspruch der FZul festgesetzt wurden.

6. Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten

282 Nach § 13 Satz 1 FZulG gelten die straf- und bußgeldrechtlichen Bestimmungen nach § 370 Absatz 1 bis 4, §§ 371, 375 Absatz 1 und 376, §§ 378 und 379 Absatz 1 und 4, sowie §§ 383 und 384 AO für die FZul entsprechend. Dies bedeutet, dass sich derjenige entsprechend § 370 Absatz 1 Nummer 1 AO strafbar macht, der die FZul durch vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben unrechtmäßig erlangt. Unter den Voraussetzungen des § 371 AO, der über § 13 Satz 1 FZulG entsprechend gilt, kann durch eine Selbstanzeige Straffreiheit eintreten. Werden leichtfertig unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht, so ist dies entsprechend § 378 AO mit Geldbuße bedroht. Dasselbe gilt für denjenigen, der im Zusammenhang mit der FZul einen Tatbestand des § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 AO erfüllt. Ebenso ist es in entsprechender Anwendung des § 383 Absatz 1 AO mit Geldbuße bedroht, wenn entgegen § 46 Absatz 4 Satz 1 AO der Zulagenanspruch geschäftsmäßig erworben wird. Für das Strafverfahren wegen einer Tat i. S. d. § 13 Satz 1 FZulG i. V. m. § 370 AO sowie Begünstigung einer Person, die eine solche Tat begangen hat (§ 257 StGB), gelten die §§ 385 bis 408 AO, für das Bußgeldverfahren wegen einer Ordnungswidrigkeit die §§ 409 bis 412 AO entsprechend.

7. Haftung

283 Wer hinsichtlich der FZul eine Tat i. S. d. § 13 Satz 1 FZulG i. V. m. § 370 AO begeht oder an ihr teilnimmt, haftet im Rahmen des nach § 12 Satz 1 FZulG entsprechend anzuwendenden § 71 AO für die – durch die unrichtige Festsetzung der FZul – bei der Anrechnung der FZul auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer zu Unrecht gewährten Steuervorteile (Minderung des Steuerertrags) sowie für die Zinsen nach § 235 AO.

Dritter Teil

Ertragsteuerliche Behandlung der FZul

284 Die FZul wird auf die festgesetzte Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet (§ 10 Absatz 1 FZulG). Die FZul führt bei Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften nicht zu einer Betriebsvermögensmehrung bzw. Betriebseinnahme (Umkehrschluss aus § 12 Nummer 3 EStG).

285 Bei Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften hat der Anspruch auf FZul keine Auswirkung auf deren Gewinnermittlung, denn Forderungen auf die Erstattung von Einkommensteuer gehören nicht zum Betriebsvermögen, weil sie den betrieblichen Bereich nicht betreffen.

285a Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der FZul anfallen (z. B. Steuerberatungskosten), sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar. Da es sich bei der FZul nicht um eine steuerfreie Einnahme i. S. d. § 3 EStG handelt, steht § 3c EStG dem Abzug von Betriebsausgaben nicht entgegen.

286 Einzelunternehmer und Mitunternehmer können nach Anrechnung den Betrag der FZul in das Unternehmen einlegen (Erhöhung des Kapitalkontos). Einen Anspruch auf Einlage des Betrages der FZul hat eine Mitunternehmerschaft nur, wenn sie dies entsprechend zivilrechtlich vereinbart. In diesem Fall ist die Forderung der Mitunternehmerschaft gegenüber ihren Mitunternehmern zu aktivieren. Korrespondierend dazu ist im Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber der Mitunternehmerschaft auszuweisen.

287 Bei Körperschaften ist die Körperschaftsteuer grundsätzlich in der Höhe in der Bilanz auszuweisen, in der sie entstanden ist. Die Anrechnung der FZul auf die entstandene Körperschaftsteuer mindert daher die auszuweisende Körperschaftsteuer-Rückstellung oder führt zu einem als Forderung zu aktivierenden Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruch. Die mit der Aktivierung des Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruchs einhergehende bilanzielle Ertragsauswirkung ist außerbilanziell zu korrigieren (§ 10 Nummer 2 KStG).

Vierter Teil

Beihilferechtliche Vorgaben im FZulG

I. AGVO

1. Allgemeines

288 Die FZul ist eine Beihilfe i. S. d. Artikels 107 Absatz 1 des AEUV (Konsolidierte Fassung bekanntgemacht im ABl. EG Nr. C 115 vom 9. Mai 2008, S. 47). Zur Einhaltung der Vorgaben des Europäischen Beihilferechts wurde das Gesetz entsprechend der AGVO (Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Art. 107 und 108 des AEUV; ABl. L 187 vom 26. Juni 2014, S. 1) in der jeweils gültigen Fassung ausgestaltet.

289 Gemäß § 16 Absatz 1 und 2 FZulG ist das FZulG auf der Grundlage und im Rahmen der Vorgaben der AGVO ununterbrochen bis zum Wegfall der Freistellungsvoraussetzungen der AGVO oder eines Rechtsaktes, der an die Stelle der AGVO tritt, anwendbar.

290 Mit Beschluss vom 26. Juni 2020 hat die Europäische Kommission die nach der AGVO erforderliche Genehmigung des Evaluierungsplans zum FZulG erteilt und beschlossen, dass die Freistellung des FZulG über den anfänglichen sechsmonatigen Zeitraum hinaus bis sechs Monate nach Ablauf der in Artikel 59 AGVO festgelegten Geltungsdauer der AGVO in der geänderten Fassung fortbesteht.

291 Nach Artikel 59 **AGVO in der Fassung der Änderungsverordnung (EU) Nr. 972/2020 der Kommission vom 2. Juli 2020 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 hinsichtlich ihrer Verlängerung und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 hinsichtlich ihrer Verlängerung und relevanter Anpassungen (ABl. L 215 vom 7. Juli 2020, S. 3)** galt die AGVO zunächst bis zum 31. Dezember **2023**. Mit der Verordnung **(EU) Nr. 1315/2023 der Kommission vom 23. Juni 2023 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des AEUV und der Verordnung (EU) 2022/2473 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen zugunsten von in der Erzeugung, Verarbeitung und Vermarktung von Erzeugnissen der Fischerei und der Aquakultur tätigen Unternehmen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des AEUV (ABl. L 167 vom 30. Juni 2023, S. 1)** wurde Artikel 59 AGVO dahingehend geändert, dass die AGVO **nunmehr** bis zum 31. Dezember 202**6** gilt. Mithin ist das FZulG unter Berücksichtigung der derzeit geltenden Fassung der AGVO zunächst bis zum 30. Juni 202**7** anwendbar.

1a. KMU i. S. d. Anhangs I der AGVO

291a Erfüllt ein antragstellendes Unternehmen die Voraussetzungen eines KMU, kann gemäß § 4 Absatz 1 Satz 2 FZulG ein um 10 Prozentpunkte höherer Fördersatz (35 Prozent) beantragt werden (siehe Rn. 188).

291b Die KMU-Definition i. S. d. Anhangs I der AGVO umfasst Kleinst-, kleine und mittlere Unternehmen. Hierunter fallen Unternehmen, die

a) weniger als 250 Mitarbeiter und

b) einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. Euro oder eine Jahresbilanzsumme von höchstens 43 Mio. Euro haben.

291c Die Schwellenwerte Mitarbeiterzahl, Jahresumsatz und Jahresbilanzsumme beziehen sich dabei auf den Jahresabschluss für das Wirtschaftsjahr, für das die FZul beantragt wird.

291d Für die Berechnung der Schwellenwerte ist vorab zu bestimmen, ob es sich bei dem antragstellenden Unternehmen um ein eigenständiges Unternehmen, ein Partnerunternehmen oder um ein verbundenes Unternehmen handelt. Bei Vorliegen eines eigenständigen Unternehmens sind nur die Werte des antragstellenden Unternehmens maßgeblich. Liegt ein Partnerunternehmen oder ein verbundenes Unternehmen vor, sind je nach Höhe der Beteiligungen auch die maßgeblichen Werte der Unternehmensgruppe zu berücksichtigen. Dabei sind sämtliche ggf. vorhandenen (direkten oder indirekten) Beziehungen zu anderen Unternehmen zu berücksichtigen. Auf die geografische Herkunft (inner- oder außerhalb der EU) und den Tätigkeitsbereich dieser Unternehmen kommt es nicht an.

291e Eigenständige Unternehmen sind dabei Unternehmen, die weniger als 25 Prozent der Anteile oder des Kapitals oder der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen halten bzw. an denen weniger als 25 Prozent der Anteile gehalten werden.

291f Partnerunternehmen sind Unternehmen, die allein oder gemeinsam mit einem oder mehreren verbundenen Unternehmen einen Anteil von 25 Prozent bis einschließlich 50 Prozent des Kapitals oder der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen halten bzw. an denen Anteil(e) von 25 Prozent bis einschließlich 50 Prozent gehalten wird/werden.

291g Verbundene Unternehmen sind Unternehmen, die die Voraussetzungen des § 290 HGB erfüllen (siehe hierzu auch Rn. 179 ff.).

291h Die weiteren Prüfungen der Voraussetzungen zur Erfüllung der KMU-Definition i. S. d. Anhangs I der AGVO können dem Merkblatt zur KMU-Definition auf der Internetseite des BMF (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Forschungszulage/2024-07-05-FZulG-Merkblatt-KMU-Definition.pdf?__blob=publicationFile&v=2**) entnommen werden.**

2. Unternehmen in Schwierigkeiten

292 Gemäß Artikel 1 Absatz 4 Buchstabe c AGVO gilt die AGVO nicht für Beihilfen für Unternehmen in Schwierigkeiten. Daher darf eine FZul nach dem FZulG grundsätzlich nicht für ein Unternehmen gewährt werden, welches nach der beihilferechtlichen Definition ein Unternehmen in Schwierigkeiten ist.

293 Mit der Verordnung (EU) Nr. 972/2020 vom 2. Juli 2020 (a. a. O.) hat die Europäische Kommission Artikel 1 Absatz 4 Buchstabe c AGVO erweitert und eine Ausnahme vom Ausschluss der Beihilfegewährung vorgesehen. Danach darf eine Beihilfe dann gewährt werden, wenn das anspruchsberechtigte Unternehmen am 31. Dezember 2019 kein Unternehmen in Schwierigkeiten war, aber in der Zeit vom 1. Januar 2020 bis zum 30. Juni 2021 zu einem Unternehmen in Schwierigkeiten wurde. Mit der Verordnung (EU) Nr. 1237/2021 der Kommission vom 23. Juli 2021 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der

Artikel 107 und 108 des AEUV (ABl. L 270 vom 29. Juli 2021, S. 39) hat die Europäische Kommission diese Ausnahme verlängert. Unternehmen, die im Zeitraum vom 1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2021 zu Unternehmen in Schwierigkeiten wurden, sollten während des begrenzten Zeitraums vom 1. Januar 2020 bis zum 31. Dezember 2021 weiterhin Beihilfen nach der AGVO und damit auch nach dem FZulG erhalten dürfen. Die Ausnahme in Artikel 1 Absatz 4 Buchstabe c Satz 2 AGVO gilt für alle Unternehmen in Schwierigkeiten, unabhängig von der Ursache der Schwierigkeiten.

294 Was Unternehmen in Schwierigkeiten sind, ist in Artikel 2 Nummer 18 AGVO geregelt. Danach ist ein Unternehmen ein „Unternehmen in Schwierigkeiten“, wenn auf dieses Unternehmen mindestens einer der folgenden Umstände zutrifft:

a) Im Falle von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (**siehe Anhang I der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182 vom 29. Juni2013, S. 19),** z. B. die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ausgenommen KMU, die noch keine drei Jahre bestehen): Mehr als die Hälfte des gezeichneten Stammkapitals ist infolge aufgelaufener Verluste verlorengegangen. Dies ist der Fall, wenn sich nach Abzug der aufgelaufenen Verluste von den Rücklagen (und allen sonstigen Elementen, die im Allgemeinen den Eigenmitteln des Unternehmens zugerechnet werden) ein negativer kumulativer Betrag ergibt, der mehr als der Hälfte des gezeichneten Stammkapitals entspricht. **Stille Reserven bzw. stille Lasten sind nicht zu berücksichtigen.**

b) Im Falle von Gesellschaften, bei denen zumindest einige Gesellschafter unbeschränkt für die Schulden der Gesellschaft haften (z. B. OHG, KG, ausgenommen KMU, die noch keine drei Jahre bestehen): Mehr als die Hälfte der in den Geschäftsbüchern ausgewiesenen Eigenmittel ist infolge aufgelaufener Verluste verlorengegangen. **Stille Reserven bzw. stille Lasten sind nicht zu berücksichtigen.**

c) Das Unternehmen ist Gegenstand eines Insolvenzverfahrens oder erfüllt die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Voraussetzungen für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens auf Antrag seiner Gläubiger.

d) Das Unternehmen hat eine Rettungsbeihilfe erhalten und der Kredit wurde noch nicht zurückgezahlt oder die Garantie ist noch nicht erloschen bzw. das Unternehmen hat eine Umstrukturierungsbeihilfe erhalten und unterliegt immer noch einem Umstrukturierungsplan.

e) Im Falle eines Unternehmens, das kein KMU ist: In den letzten beiden Jahren

   1. betrug der buchwertbasierte Verschuldungsgrad des Unternehmens mehr als 7,5 und

   2. das anhand des EBITDA berechnete Zinsdeckungsverhältnis des Unternehmens lag unter 1,0.

294a Die in Rn. 294 dargestellten Berechnungen, ob mehr als die Hälfte des gezeichneten Stammkapitals oder mehr als die Hälfte der in den Geschäftsbüchern ausgewiesenen

Eigenmittel infolge aufgelaufener Verluste verlorengegangen ist, haben grundsätzlich auf Basis des Jahresabschlusses nach Handelsrecht zu erfolgen. Welche Elemente dem Grunde nach den Eigenmitteln zuzurechnen sind, richtet sich nach den Grundsätzen der internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS/IAS, siehe insbesondere IAS 32). Die Bestimmung der Höhe der den Eigenmitteln zuzuordnenden Finanzinstrumente erfolgt weiterhin nach den handelsrechtlichen Grundsätzen. Hinsichtlich des maßgeblichen Zeitpunkts für die Beurteilung, ob sich ein Unternehmen in Schwierigkeiten befindet, siehe Rn. 296.

295 In Artikel 2 Nummer 18 Buchstabe a und b AGVO ist aufgeführt, dass ein Unternehmen als Unternehmen in Schwierigkeiten gilt, „wenn sich nach Abzug der aufgelaufenen Verluste von den Rücklagen (und allen sonstigen Elementen, die im Allgemeinen den Eigenmitteln des Unternehmens zugerechnet werden) ein negativer kumulativer Betrag ergibt, der mehr als der Hälfte des gezeichneten Stammkapitals entspricht“. Nach Auffassung der Europäischen Kommission werden Gesellschafterdarlehen, die mit einem qualifizierten Rangrücktritt versehen sind, als Fremd- und nicht als Eigenkapital angesehen. Die Einordnung von Nachrangdarlehen als Fremdkapital ist nach Auffassung der Europäischen Kommission auch unabhängig von der gewährenden Person, d. h. unabhängig davon, ob es sich um ein Nachrangdarlehen eines Gesellschafters oder eines Dritten handelt. Eine Ausnahme davon, dass derartige Nachrangdarlehen als Fremdkapital anzusehen sind, besteht, wenn die Rückzahlungsverpflichtung nur im Fall der Liquidierung entsteht. Diese Ausnahme dürfte nach derzeit vertretener Auffassung der Europäischen Kommission für Wandeldarlehen nicht gelten.

295a Ist ein Unternehmen mit anderen Unternehmen i. S. d. des Anhangs I Artikel 3 Absatz 3 AGVO verbunden, ist für die Beurteilung eines Unternehmens in Schwierigkeiten i. S. d. FZulG zunächst eine Einzelbetrachtung des anspruchsberechtigten Unternehmens durchzuführen. Wenn sich das anspruchsberechtigte Unternehmen selbst in Schwierigkeiten befindet, kann FZul auch dann nicht festgesetzt werden, wenn sich die Muttergesellschaft oder der Unternehmensverbund insgesamt nicht in Schwierigkeiten befindet. Es obliegt dem Unternehmensverbund ein in Schwierigkeiten befindliches verbundenes Unternehmen durch Zuführung von Eigenkapital zum Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Anspruch auf FZul entsteht, aus den Schwierigkeiten herauszuholen, wenn für ein begünstigtes FuE-Vorhaben FZul begehrt wird. Patronats- oder Absichtserklärungen des Unternehmensverbundes sind hierbei nicht ausreichend, da diese nicht die erforderliche tatsächliche Erhöhung der Eigenmittel des sich in Schwierigkeiten befindlichen Unternehmens oder eine Verringerung seiner Schulden bzw. kumulierten Verluste bewirken.

295b Abweichend zur Rn. 295a ist bei anspruchsberechtigten Unternehmen, die in einen konsolidierten Konzernabschluss (Vollkonsolidierung) einbezogen werden, für die Beurteilung des Unternehmens der konsolidierte Jahresabschluss des Unternehmensverbundes nach **handelsrechtlichen Grundsätzen** maßgeblich. **Hierbei ist es unbeachtlich, ob ein nach diesen Grundsätzen verpflichtend aufzustellender oder ein freiwillig erstellter Konzernabschluss zugrunde liegt. Für die Überprüfung des Unternehmensverbundes ist es nicht maßgeblich, ob das Mutterunternehmen des Unternehmensverbundes seinen Sitz oder die Geschäftsleitung innerhalb oder außerhalb der EU/EWR-Staaten hat. Wenn sich der Unternehmensverbund in Schwierigkeiten befindet, besteht für das einzelne Unternehmen auch dann kein Anspruch auf Forschungszulage, wenn es als einzelnes Unternehmen kein Unternehmen in Schwierigkeiten ist.**

296 **Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob sich ein Unternehmen in Schwierigkeiten befindet, ist der Zeitpunkt der Gewährung der Beihilfe. Nach Artikel 2 Nummer 28 AGVO ist dies der Tag, an dem der Beihilfeempfänger nach dem geltenden nationalen Recht einen Rechtsanspruch auf die Beihilfe erwirbt. Gemäß § 4 Absatz 2 FZulG entsteht der Anspruch auf FZul mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen beim Anspruchsberechtigten entstanden sind.** Daher ist ein Anspruch auf FZul zu versagen, wenn ein Unternehmen zu diesem Zeitpunkt als Unternehmen in Schwierigkeiten einzustufen ist. Artikel 1 Absatz 4 Buchstabe c Satz 2 AGVO ist zu beachten.

296a FZul kann danach für einen am Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres 2020 und 2021 entstandenen Anspruch auf FZul an ein Unternehmen gewährt werden, wenn dieses am 31. Dezember 2019 kein Unternehmen in Schwierigkeiten war, aber am Ende des Jahres 2020 oder 2021 die beihilferechtlichen Kriterien für ein Unternehmen in Schwierigkeiten erfüllt werden. Ist ein Unternehmen zum Ende des Wirtschaftsjahres 2022 (immer noch oder erstmals) ein Unternehmen in Schwierigkeiten, besteht am Ende des Wirtschaftsjahres 2022 kein Anspruch auf FZul. Erst wenn am Ende eines Wirtschaftsjahres die Kriterien für ein Unternehmen in Schwierigkeiten nicht mehr vorliegen, kann ein Anspruch auf FZul wieder bestehen.

3. Unternehmen mit offenen Rückzahlungsverpflichtungen

297 Hat ein Unternehmen aufgrund einer Entscheidung der Europäischen Kommission eine Rückforderungsanordnung über die Rückzahlung einer Beihilfe erhalten, darf eine FZul erst festgesetzt werden, wenn das Unternehmen den Rückforderungsbetrag vollständig zurückgezahlt hat (§ 9 Absatz 3 FZulG).

4. Transparenzpflichten gemäß Artikel 9 AGVO

298 Die Bundesrepublik Deutschland ist verpflichtet, bei der Gewährung staatlicher Beihilfen Informationen zu solchen Einzelbeihilfen zu veröffentlichen, die bestimmte Schwellenwerte überschreiten (sogenannte großvolumige Einzelbeihilfen). Die Veröffentlichung erfolgt auf der von der Europäischen Kommission bereitgestellten Plattform / Webseite https://webgate.ec.europa.eu/competition/transparency/public/search/home.

299 Die Verpflichtung zur Veröffentlichung von Informationen über die Gewährung der FZul nach dem FZulG ergibt sich aus Artikel 9 AGVO. In diesem Zusammenhang werden die folgenden Informationen über jede Einzelbeihilfe von über **100.000 bzw.** 500.000 Euro veröffentlicht (vgl. Anhang III zur AGVO):

a) Name des Empfängers

b) Identifikator des Empfängers (z. B. Handelsregisternummer)

c) Art des Unternehmens (KMU / großes Unternehmen) zum Zeitpunkt der Gewährung

d) Region, in der der Beihilfeempfänger seinen Standort hat, auf NUTS-II-Ebene

e) Wirtschaftszweig auf Ebene der NACE-Gruppe

f) Beihilfeelement, in voller Höhe, in Landeswährung (Betrag der kumulierten FZul in Spannen von > **0,1-0,5;** 0,5-1; 1-2; 2-5; 5-10; 10-30 und 30 und mehr in Mio. Euro)

g) Beihilfeinstrument (hier: Steuerermäßigung)

h) Tag der Gewährung (Datum des Bescheids mit dem die FZul festgesetzt wurde, die zu einer Überschreitung der o. a. Spannen führt)

i) Ziel der Beihilfe (hier: Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung)

j) Bewilligungsbehörde (hier: das zuständige Finanzamt)

k) Nummer der Beihilfemaßnahme (SA.120739)

300 Für die Eintragung ist auf den jeweiligen Beihilfeempfänger abzustellen. Dabei handelt es sich um den Steuerpflichtigen, der die FZul beantragt und gegenüber dem die FZul festgesetzt wird (Anspruchsberechtigter). Sobald die gewährten FZul für einen Anspruchsberechtigten **100.000 Euro bzw.** 500.000 Euro überschreiten, ist eine Eintragung vorzunehmen. Wird der Betrag von **100.000 Euro bzw.** 500.000 Euro aufgrund mehrerer Festsetzungen für mehrere Wirtschaftsjahre für denselben Anspruchsberechtigten überschritten, wird diese Festsetzung zu dem Zeitpunkt veröffentlichungspflichtig, zu dem die festgesetzte FZul die Grenze überschreitet. Das gilt auch, wenn die FZul für verschiedene FuE-Vorhaben festgesetzt wird. **Für alle FZul, die nach dem 30. Juni 2023 gewährt wurden, ist die Transparenzschwelle von 100.000 Euro maßgeblich. Hierbei sind nach wirtschaftsjahrübergreifender Betrachtung auch alle gewährten FZul einzubeziehen, die vor dem 1. Juli 2023 gewährt wurden (Kumulierung). Wurden für einen Beihilfeempfänger ausschließlich FZul vor dem 1. Juli 2023 gewährt, ist die Transparenzschwelle von 500.000 Euro maßgeblich.**

301 Gemäß Artikel 9 Absatz 2 AGVO kann die Höhe von Beihilfen, die als Steuervergünstigungen gewährt werden, auch in Form von sog. Spannen veröffentlicht werden (bei einer Einzelbeihilfe in Höhe von **200.000 Euro bzw.** 600.000 Euro müsste dann statt des Betrages die Spanne mit **„>100.000 – 500.000“ bzw. „>500.000 – 1.000.000“** in die Datenbank eingetragen werden). Von dieser Möglichkeit ist mit Rücksicht auf das Steuergeheimnis Gebrauch zu machen. Die AGVO ist zwar „Recht“ i. S. d. § 30 Absatz 4 Nummer 2a AO, allerdings ist mehr als die Angabe der Spanne nicht vorgeschrieben. Wird nach einer Veröffentlichung einer FZul von mehr als **100.000 Euro bzw.** 500.000 Euro für spätere Wirtschaftsjahre erneut FZul festgesetzt, löst diese Festsetzung immer nur dann eine weitere Eingabe in die Datenbank aus, wenn durch die erneute Festsetzung die nächsthöhere Spanne erreicht wird. Dann ist die neue Spanne einzutragen und die bisherige Spanne nach Artikel 17 Absatz 1a der DSGVO zu löschen, auch wenn die betroffene Person (der Beihilfeempfänger) dies nicht verlangt. **Dies gilt auch für Änderungsfestsetzungen. Diese lösen ebenfalls nur dann eine Eintragung in der Datenbank aus, wenn durch die geänderte Festsetzung die nächsthöhere oder nächstniedrigere Spanne erreicht wird. Eine zwischenzeitliche Aktualisierung einzelner Informationen (vgl. Rn. 299) ist nicht notwendig, wenn zudem die bisher erfasste Spanne nicht über- bzw. unterschritten wird.** Unabhängig davon ist die eingetragene Spanne nach Ablauf von zehn Jahren ab dem Tag der Beihilfegewährung, die die Eintragung der Spanne ausgelöst hat, nach Artikel 17 Absatz 1a DSGVO i. V. m. Artikel 9 Absatz 4 Satz 2 AGVO zu löschen, auch wenn die betroffene Person dies nicht verlangt.

302 Nach dem o. g. Anhang III zur AGVO (vgl. Rn. 299) ist auch der sog. Identifikator zu veröffentlichen. Liegt eine Eintragung ins Handelsregister vor, ist die Handelsregisternummer einzutragen. Liegt keine Eintragung ins Handelsregister vor, ist die Steuernummer einzutragen.

303 Die genannten Informationen sind innerhalb eines Jahres nach dem Tag der Festsetzung der FZul zu veröffentlichen und müssen mindestens zehn Jahre zur Verfügung stehen.

5. Prüfungsverfahren

304 Die zuständigen Behörden der EU haben gemäß Artikel 12 AGVO das Recht, die nach der AGVO von der Anmeldepflicht freigestellten Beihilfen zu prüfen. Dazu ist die Bundesrepublik Deutschland verpflichtet, ausführliche Aufzeichnungen mit den Informationen und einschlägigen Unterlagen zu führen, die für die Feststellungen notwendig sind, dass alle Voraussetzungen erfüllt sind. Die Bundesrepublik Deutschland ist verpflichtet, der Europäischen Kommission innerhalb von 20 Arbeitstagen alle Informationen und Unterlagen zu übermitteln, die die Europäische Kommission als notwendig ansieht, um die Anwendung der AGVO prüfen zu können.

II. De-minimis-Verordnung

1. Allgemeines

305 Die **gewährte FZul für** Eigenleistungen eines Einzelunternehmers **und für die darauf entfallenden pauschalisierten Gemein- und Betriebskosten** unterliegt nicht den Vorgaben der AGVO, sondern wird gemäß § 9 Absatz 5 FZulG als De-minimis-Beihilfe gewährt, soweit die Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung in der jeweils geltenden Fassung eingehalten sind (vgl. Rn. 194 ff.). **Dies gilt auch für die auf Tätigkeitsvergütungen eines Mitunternehmers einer Mitunternehmerschaft gewährte FZul, wenn das Wirtschaftsjahr, für das die FZul beantragt wird, vor dem 28. März 2024 endet.**

306 Die FZul für Eigenleistungen **und für die darauf entfallenden pauschalisierten Gemein- und Betriebskosten** kann nur festgesetzt werden, wenn der nach der De-minimis-Verordnung maximal zulässige Beihilfehöchstbetrag von **300.000 Euro in den letzten drei Jahren (rollierender Drei-Jahres-Zeitraum)** unter Einbeziehung der FZul nicht überschritten wird.

307 Die auf förderfähige Aufwendungen nach § 3 Absatz 3 **Satz 1 und 2 FZulG und für die darauf entfallenden pauschalisierten Gemein- und Betriebskosten i. S.d. § 3 Absatz 3b FZulG** gewährte FZul ist der für die Prüfung der Einhaltung der Höchstbeträge anzusetzende Beihilfewert.

308 Unter dem Begriff des Unternehmens wird in der De-minimis-Verordnung jede, eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und Finanzierung verstanden (siehe Erwägungsgrund 4 der De-minimis-Verordnung). Für den Begriff „ein einziges Unternehmen“ ist die Definition im Artikel 2 Absatz 2 der De-minimis-Verordnung maßgebend.

309 Die Regelungen zur Kumulierung (Artikel 5 der De-minimis-Verordnung) und zur Überwachung (Artikel 6 der De-minimis-Verordnung) sind einzuhalten. Die FZul darf, soweit diese als De-minimis-Beihilfe gewährt wird, erst festgesetzt werden, nachdem das betreffende Unternehmen eine Erklärung in schriftlicher oder elektronischer Form abgegeben hat, in der alle von dem Unternehmen in den **letzten drei Jahren** bezogenen De-minimis-Beihilfen angegeben werden, für die die vorliegende oder andere De-minimis-Verordnungen gelten (Artikel 6 Absatz **4** der De-minimis-Verordnung) und nur soweit die zulässigen Höchstgrenzen nicht überschritten werden.

310 Werden im Rahmen der Beantragung der FZul Eigenleistungen i. S. d. § 3 Absatz 3 **Satz 1 und 2** FZulG **sowie die darauf entfallenden pauschalisierten Gemein- und Betriebskosten i. S. d. § 3 Absatz 3b FZulG** als förderfähige Aufwendungen geltend gemacht, muss der Anspruchsberechtigte daher Angaben zu den von ihm **in den letzten drei Jahren** erhaltenen anderen Beihilfen auf der Basis der De-minimis-Verordnung machen. Maßgeblich ist hierbei der Zeitpunkt der Gewährung (Datum des Bewilligungsbescheids) und nicht der Zuflusszeitpunkt der jeweiligen Beihilfe. Wurden keine anderen Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung in diesem Zeitraum gewährt, ist dies ebenfalls schriftlich zu erklären. Diese Erklärung ist Voraussetzung für die Festsetzung der FZul (vgl. Rn. 197).

310a Der maßgebliche Drei-Jahres-Zeitraum sind dabei die letzten drei Jahre vor der Gewährung der FZul, die als De-minimis-Beihilfe gewährt wurde. Maßgeblicher Zeitpunkt ist das Datum des FZul-Bescheids.

310b Im Rahmen der Antragstellung, in der der Antragsteller Angaben über bereits bezogene De-minimis-Beihilfen anzugeben hat, kann abweichend von Rn. 310a für die Berechnung des Drei-Jahreszeitraums zunächst auf den Zeitpunkt der Antragstellung abgestellt werden.

310c Werden im Zeitraum zwischen der Antragstellung und der Festsetzung der FZul weitere De-minimis-Beihilfen gewährt, hat der Antragsteller die Angaben zu diesen De-minmis-Beihilfen dem für die FZul zuständigen Finanzamt formlos nachzumelden.

310d Die Fristberechnung des rollierenden Drei-Jahres-Zeitraumes richtet sich nach Artikel 3 Absatz 2 Buchstabe c) der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1182/71 des Rates vom 3. Juni 1971 zur Festlegung der Regeln für die Fristen, Daten und Termine (ABl. L 124 vom 8. Juni 1971, S. 1).

310e **Beispiel 18b:**

Antrag auf Forschungszulage:	***15. Juli 2026***
Datum Forschungszulagenbescheid:	***30. September 2026***
Fristbeginn (rollierender 3-Jahres-Zeitraum):	***30. September 2026***
Fristende:	***30. September 2023***

Alle im Zeitraum vom 30. September 2023 bis 30. September 2026 gewährten De-minimis-Beihilfen sind für die Berechnung des Schwellenwertes in Höhe von 300.000 Euro maßgeblich.

311 Beihilfen, die einem Anspruchsberechtigten auf der Basis der De-minimis-Verordnung gewährt wurden, sind für diesen regelmäßig ersichtlich, da von jeder beihilfegewährenden Stelle eine Mitteilung über den erhaltenen Beihilfewert ausgestellt werden muss.

312 Beihilfen, die aufgrund einer genehmigten Beihilferegelung oder aufgrund einer auf der Basis der AGVO gewährten Beihilferegelung (z. B. Zentrales Innovationsprogramm Mittelstand - ZIM) bewilligt worden sind, müssen vom Anspruchsberechtigten nicht erklärt werden.

313 Beträgt der Beihilfewert aus weiteren Beihilfen nach der De-minimis-Verordnung insgesamt bereits 300.000 Euro oder mehr, kann die FZul, soweit diese auf Eigenleistungen **und die darauf entfallenden pauschalisierten Gemein- und Betriebskosten** entfällt, nicht in Anspruch genommen werden.

314 Die Regelungen zur De-minimis-Verordnung gelten ausschließlich für die förderfähigen Aufwendungen nach § 3 Absatz 3 **Satz 1 und 2** FZulG **und die darauf entfallen pauschalisierten Gemein- und Betriebskosten i. S. d. § 3 Absatz 3b FZulG**. Für die Anwendung der De-minimis-Verordnung ist daher **grundsätzlich nur** die FZul zu ermitteln, die auf die Eigenleistungen eines Einzelunternehmers **und die darauf entfallenden pauschalisierten Gemein- und Betriebskosten** entfällt. **Die FZul, die auf förderfähige Aufwendungen nach § 3 Absatz 3 Satz 3 und 4 FZulG entfällt, ist jedoch dann in die Regelungen zur De-minimis-Verordnung einzubeziehen, wenn das Wirtschaftsjahr, für das die FZul beantragt wird, vor dem 28. März 2024 endet. Die Ausführungen in Rn. 306 ff. gelten in diesen Fällen entsprechend.**

315 Beispiel 19:

Förderfähige Lohnaufwendungen:		*250.000 Euro*
Förderfähige Eigenleistungen:		*80.000 Euro*
Zwischensumme förderfähige Aufwendungen:		***330.000 Euro***
Pauschalisierte Gemein- und Betriebskosten i. S. d. § 3 Absatz 3b FZulG (20 Prozent von 330.000 Euro)		***66.000 Euro***
Förderfähige Bemessungsgrundlage:		***396**.000 Euro*
FZul (25 Prozent der förderfähigen Bemessungsgrundlage):		***99.000** Euro*

Davon als De-minimis-Beihilfe:

Förderfähige Eigenleistungen	***80.000 Euro***	
Gemein- und Betriebskosten (20 Prozent von 80.000 Euro)	***16.000 Euro***	
Bemessungsgrundlage	***96.000 Euro***	
FZul (25 Prozent von 96.000 Euro)	***24.000 Euro***	***24.000 Euro***

316 Zur Ermittlung der FZul unter Berücksichtigung der für De-minimis-Beihilfen erforderlichen Prüfung vgl. Rn. 198 ff.

2. De-minimis-Register gemäß Artikel 6 De-minimis-Verordnung

317 Die Bundesrepublik Deutschland ist verpflichtet ab dem 1. Januar 2026 Angaben zu gewährten De-minimis-Beihilfen in einem zentralen Register zu veröffentlichen, um die Überprüfung des rollierenden Drei-Jahres-Zeitraums zu ermöglichen. Die Veröffentlichung erfolgt auf der von der Europäischen Kommission bereitgestellten Plattform / Webseite https://aid-register.ec.europa.eu/home.

318 Die Verpflichtung zur Berichterstattung von Informationen über gewährte De-minimis-Beihilfen im Rahmen der FZul ergibt sich aus Artikel 6 De-minimis-Verordnung. In diesem Zusammenhang werden die folgenden Informationen über jede gewährte De-minimis-Beihilfe veröffentlicht (vgl. Artikel 6 Absatz 1 De-minimis-Verordnung):

a) Name des Empfängers

b) Wirtschaftsidentifikationsnummer

c) Tag der Gewährung (Datum des FZul-Bescheides)

d) Höhe des in der FZul enthaltenen De-minimis-Beihilfewerts (voller Betrag in Euro),

e) Wirtschaftszweig nach der NACE-Klassifizierung,

f) Beihilfeinstrument (hier: Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung),

g) Name des zuständigen Finanzamts

319 Für die Eintragung ist auf den jeweiligen Beihilfeempfänger abzustellen. Dabei handelt es sich um den Steuerpflichtigen, der die FZul beantragt und gegenüber dem die FZul festgesetzt wird (Anspruchsberechtigter; vgl. Rn. 1 ff.).

320 Die Eintragung hat innerhalb von 20 Arbeitstagen nach der Gewährung der Beihilfe in das Register zu erfolgen. Bei der Fristberechnung bleiben Wochenenden und Feiertage unberücksichtigt. In Anlehnung an die Systematik der De-minimis-Verordnung und zur Sicherstellung der fristwahrenden und einheitlichen Erfassung gewährter Beihilfen in dem ab 1. Januar 2026 zu befüllenden De-minimis-Register wird ausschließlich für die Zwecke der korrekten Erfassung gewährter FZul-Beträge, die der De-minimis-Verordnung unterliegen, für die Bestimmung des Gewährungszeitpunktes einer Beihilfe nach der De-minimis-Verordnung auf den Zeitpunkt der Festsetzung der FZul abgestellt.

321 Die Änderung der rechtlichen Auffassung hinsichtlich des Gewährungszeitpunktes einer FZul für Zwecke des De-minimis-Registers wurde in § 9 Absatz 5 mit dem Steueränderungsgesetz 2025 umgesetzt, welches am 23. Dezember 2025 (BGBl. I 2025, Nr. 363) verkündet wurde (siehe auch Gesetzesbegründung zu Artikel 3 des Steueränderungsgesetzes 2025). Eine Eintragung in das De-minimis-Register ist erstmalig innerhalb von 20 Arbeitstagen nach Festsetzung der FZul-Ansprüche vorzunehmen, die nach dem 24. Dezember 2025 entstanden sind.

322 Die genannten Informationen müssen mindestens zehn Jahre ab dem Tag der Festsetzung der FZul zur Verfügung stehen.

3. Prüfverfahren

323 Die zuständigen Behörden der EU haben gemäß Artikel 6 Absatz 7 De-minimis-Verordnung das Recht, insbesondere den nach der De-minimis-Verordnung zulässigen Gesamtbetrag gewährter De-minimis-Beihilfen überprüfen zu können. Dazu ist die Bundesrepublik Deutschland verpflichtet, ausführliche Aufzeichnungen mit den Informationen und einschlägigen Unterlagen zu führen, die für die Feststellungen notwendig sind, dass alle Voraussetzungen erfüllt sind. Die Bundesrepublik Deutschland ist verpflichtet, der Europäischen Kommission innerhalb von 20 Arbeitstagen alle Informationen und Unterlagen zu übermitteln, die die Europäische Kommission als notwendig ansieht, um die Anwendung der De-minimis-Verordnung prüfen zu können.

Dieses Schreiben wird im BStBl Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.