

Besonderheiten bei Verbundunternehmen

HINWEISE zum ANTRAG auf Zertifizierung im Rahmen der FORSCHUNGSZULAGE

Relevante Auszüge aus [“Gewährung von Forschungszulage nach dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung \(Forschungszulagengesetz - FZulG\)”](#) des Bundesministeriums der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 7.2.2023.

1) Definition: Verbundene Unternehmen i. S. d. [FZulG](#)

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 Handelsgesetzbuches (HGB) erfüllt sind.

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.

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.

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.

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.

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

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.

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

2) Kooperationsvorhaben / FuE-Vorhaben innerhalb von verbundenen Unternehmen

Bei verbundenen Unternehmen können FuE-Vorhaben als

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

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.

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.

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. Es 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 (-> Einzelantragstellung oder Kooperationsvorhaben).

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.

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

Bei verbundenen Unternehmen wird die Bemessungsgrundlage je Kalenderjahr für alle verbundenen Unternehmen insgesamt auf die Höhe von 2.000.000 bzw. 4.000.000 Euro begrenzt (§ 3 Absatz 6 Satz 1 und Satz 3 FZulG). Die Bemessungsgrundlage aller verbundenen Unternehmen darf für die Berechnung der FZul für dasselbe Kalenderjahr damit insgesamt den Betrag von 2.000.000 bzw. 4.000.000 Euro nicht übersteigen.

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) (in Phase 2 bei Antrag / Abruf der Förderung beim Finanzamt), wenn mehrere der miteinander verbundenen Unternehmen für ein Kalenderjahr FZul beanspruchen wollen und die Summe aller förderfähigen Aufwendungen den Höchstbetrag übersteigt.

Haben verbundene Unternehmen voneinander abweichende Wirtschaftsjahre, ist für die Begrenzung der Bemessungsgrundlage auf das Kalenderjahr abzustellen, in dem die Wirtschaftsjahre enden. Für die Begrenzung der Bemessungsgrundlage bei verbundenen Unternehmen wird die in den Kalenderjahren 2020 und 2026 geltende maximal förderfähige Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt. Eine Aufteilung der Bemessungsgrundlagenhöchstbeträge in vor dem 1. Juli oder nach dem 30. Juni 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.

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.

Beispiel :

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 GmbH 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 insgesamt gewährten 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. 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 FZul-Bescheid 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.