

# ASA

**Thomas Linder / Andreas Müller /  
Kerstin Beck-Ulmer**  
**Leitfaden für eine steuerliche  
Inputförderung von Forschung und  
Entwicklung**

# Leitfaden für eine steuerliche Inputförderung von Forschung und Entwicklung

## Vorschlag für die konkrete Ausgestaltung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III

Thomas Linder / Andreas Müller / Kerstin Beck-Ulmer



*lic. iur. HSG Thomas Linder, dipl. Steuerexperte, Tax Partner, MME, Zug / Zürich*



*lic. iur. Andreas Müller, dipl. Steuerexperte, Tax Partner, MME, Zug / Zürich*



*lic. iur. Kerstin Beck-Ulmer, dipl. Steuerexpertin, Tax Advisor, MME, Zug / Zürich*

Es ist zu begrüßen, dass der Bundesrat im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III neben der Patentbox auch eine aufwandseitige Förderung von Forschung und Entwicklung (F&E) einführen will. Vielmehr als die Patentbox stellt diese Massnahme den Verbleib von F&E-Tätigkeiten und der oft damit zusammenhängenden Produktion in der Schweiz sicher. Der vorliegende Artikel fasst die in einer Machbarkeitsstudie erarbeitete «Best Practice» für eine solche steuerliche Förderung von F&E als Leitfaden für die Einführung einer entsprechenden Regelung in der Schweiz zusammen. Darauf basierend werden Empfehlungen an die Gesetzgeber von Bund und Kantonen formuliert. Der Angst der Kantone, dass die F&E-Förderung zu komplex und die Einnahmeausfälle zu gross sind, kann folgendes entgegeng gehalten werden: Die Erfahrung im Ausland zeigt, dass die Komplexität durch gesetzgeberisch kluges Vorgehen entscheidend entschärft werden kann. Den Kantonen muss daher ein möglichst grosser Handlungsspielraum gewährt werden.

*Il faut saluer la volonté du Conseil Fédéral d'introduire dans le cadre de la Réforme de l'imposition des entreprises III en plus de la patent box une incitation fiscale au niveau des dépenses pour les activités de recherche et développement (R&D). Un telle mesure assurerait mieux que la patent box un maintien en Suisse des activités R&D et de la production qui leur est souvent associée. Cet article résume la «best practice» développée dans*

*une étude de faisabilité au sujet des mesures incitatives en matière de R&D comme que plaider pour l'introduction de telles mesures. Sur cette base, des recommandations sont formulées à l'attention des cantons et de la Confédération. Les craintes de certains cantons au sujet de la complexité de telles mesures et des pertes de rentrées fiscales peuvent être contrées par l'expérience dans d'autres pays qui montre que la complexité peut être atténuée par une démarche législative judicieuse. Dans ce cadre, il y a lieu de donner aux cantons une liberté de manœuvre la plus large possible.*

## **Inhalt**

I.	Einführung und Grundlagen . . . . .	269
1.	Innovationsförderung als Teil der Unternehmenssteuerreform III . . . . .	269
2.	Schlüsselbedingungen für Investitionen in F&E . . . . .	271
3.	Ökonomische Argumente für eine steuerliche Inputförderung . . . . .	271
4.	Methoden der steuerlichen Inputförderung . . . . .	274
II.	Kurzabriss über die vorgeschlagenen Förderinstrumente im Rahmen der USR III . . . . .	276
1.	Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen (Inputförderung) . . . . .	276
2.	Patentbox (Outputförderung) . . . . .	277
III.	Leitfaden für eine steuerliche Inputförderung in der Schweiz . . . . .	278
1.	Machbarkeitsstudie als Grundlage . . . . .	278
2.	Anreizmechanismus . . . . .	279
a)	Methode: Steuergutschrift vs. erhöhte Abzugsfähigkeit . . . . .	279
b)	Basis: Volumenbasierte vs. inkrementelle Förderung . . . . .	281
c)	Umfang der Entlastung . . . . .	282
d)	Nutzung, Vortrag und Barauszahlung . . . . .	283
3.	Territorium / Gebietsbeschränkungen . . . . .	284
4.	Qualifizierende F&E-Aufwendungen . . . . .	286
a)	Qualifizierende Tätigkeiten . . . . .	287
b)	Element der Neuartigkeit . . . . .	287
c)	Qualifizierende Aufwendungen . . . . .	288
5.	Verfahren . . . . .	289
a)	Deklaration . . . . .	289
b)	Veranlagungsprozess . . . . .	290
6.	Zusammenfassung . . . . .	290
IV.	Empfehlungen an den Gesetzgeber . . . . .	292
1.	Allgemeines . . . . .	292

2.	Bundesebene . . . . .	293
3.	Kantonales Recht . . . . .	295

## I. Einführung und Grundlagen<sup>1</sup>

### 1. Innovationsförderung als Teil der Unternehmenssteuerreform III

Die Schweizer Regierung hat sich aufgrund internationalen Drucks – v.a. aus der Europäischen Union – dazu entschlossen, bestimmte derzeit in der Schweiz verfügbare Steuerregimes abzuschaffen. Viele Schweizer wie auch ausländische multinationale Konzerne mit Geschäftspräsenz in der Schweiz werden davon betroffen sein. Mit der aktuellen Unternehmenssteuerreform III<sup>2</sup> sollen neue, international anerkannte Steuermodelle eingeführt werden, damit die Schweiz als Unternehmensstandort weiterhin wettbewerbsfähig und attraktiv bleibt.<sup>3</sup>

Am 5. Juni 2015 wurde die Botschaft zur USR III veröffentlicht.<sup>4</sup> Dabei ist positiv festzustellen, dass der Bundesrat die Notwendigkeit des Erhalts und der Förderung von F&E für den Standort Schweiz bestätigt und mit der USR III Teile der durch die Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien frei werdenden Mittel in diesen Bereich reinvestieren will. F&E ist ein wichtiges Gut für die Schweiz und die Regierung ist gut beraten, alles zu unternehmen, um diese Tätigkeiten und die damit zusammenhängenden Produktionsstätten im Land zu halten. Aus volkswirtschaftlicher Sicht macht eine staatliche Intervention in diesem Bereich daher Sinn.<sup>5</sup> Es werden damit nicht spezifische Industrien, sondern generell innovative Unternehmen in der Breite gefördert – inklusive Exportindustrie, welche nur mit innovativen Produkten im Weltmarkt bestehen kann.

<sup>1</sup> Der vorliegende Artikel basiert auf einer im Juni 2015 veröffentlichten Machbarkeitsstudie von MME betreffend «Best Practice für eine steuerliche Inputförderung in der Schweiz» [nachfolgend: MME, Machbarkeitsstudie], online verfügbar unter: <http://www.FE-Studie.ch> (alle Internetquellen zuletzt geprüft am 6. Oktober 2015). Der Text wurde zu diesem Zweck gekürzt, umstrukturiert und – wo es notwendig erschien – überarbeitet und ausführlicher kommentiert.

<sup>2</sup> Entwurf zum Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III) vom 5. Juni 2015 [nachfolgend: USR III].

<sup>3</sup> Vgl. MÜLLER ANDREAS/LINDER THOMAS, Gastkommentar: Zukunftsmodell statt Plan B, Die Unternehmenssteuerreform III als Chance nutzen, NZZ Nr. 108 vom 12. Mai 2015, S. 18 [nachfolgend: MÜLLER/LINDER, NZZ].

<sup>4</sup> Botschaft zur Unternehmenssteuerreform III vom 5. Juni 2015 [nachfolgend: Botschaft zur USR III], online verfügbar unter: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/39708.pdf>.

<sup>5</sup> KEUSCHNIGG CHRISTIAN/RIBI EVELYN, Volkswirtschaftliche Analyse der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, 2011 [nachfolgend: KEUSCHNIGG/RIBI, Analyse], S. 63 f.; MÜLLER ANDREAS/WENGER JEAN-DAVID/LINDER THOMAS, Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz – Nötige Ergänzung zur bestehenden Innovationsförderung, Steuerrevue 11/2011 [nachfolgend: MÜLLER/WENGER/LINDER, Innovationsförderung], S. 848 f.

Im Rahmen der USR III wird zum einen die Einführung einer Patentbox<sup>6</sup> (Outputförderung) vorgeschlagen. Diese führt Einkommen aus geistigem Eigentum – als Ergebnis von F&E – einer tieferen Besteuerung zu.<sup>7</sup> Aktuelle internationale Entwicklungen im Steuerrecht, v.a. auf Ebene der OECD, zeigen jedoch, dass das Instrument der Patentbox in seiner Wirkung massiv eingeschränkt wird (sog. modifizierter Nexus-Approach<sup>8</sup>). Deshalb ist es richtig, dass zudem auch die aufwandseitige F&E-Förderung (Inputförderung) als eine ergänzende Massnahme Aufnahme in die Botschaft zur USR III gefunden hat. Eine aufwandseitige Förderung von F&E kombiniert mit einkommenseitigen Anreizen sollte den Kantonen die nötige Flexibilität geben, das kantonale Steuergesetz auf ihre konkreten wirtschaftlichen Umstände so anzupassen, dass sie sich auch in Zukunft als attraktiver Unternehmensstandort präsentieren können.

Diese Neuausrichtung auf die Inputförderung, welche nicht die mobilen Erträge, sondern gezielt F&E in der Schweiz fördert, ist zu begrüßen. Die Schweiz ist als Produktionsstandort teuer und verfügt über keine Rohstoffreserven. Sie kann demnach nur erfolgreich sein, wenn die Unternehmen innovative Produkte und Verfahren entwickeln. So können die notwendigen Margen erreicht werden, welche die hohen Aufwendungen gewinnbringend decken können. Für Schweizer Unternehmen bedeuten die hohen Kosten und die Frankenstärke, dass F&E im Inland nicht in dem Umfang betrieben wird, der unternehmerisch und volkswirtschaftlich optimal wäre. Der Druck einer Abwanderung ins Ausland ist hoch und oft folgt der Auslagerung von F&E auch die Verschiebung der Produktion. Eine steuerliche Förderung von F&E stellt daher auch eine indirekte Exporthilfe dar.<sup>9</sup>

Die F&E-Förderung wird längerfristig positive Wirkung zeitigen, da mit dieser Massnahme für die Volkswirtschaft unter dem Strich ein Nettovorteil verbleiben wird. Ho-

<sup>6</sup> Da die vorgeschlagene Massnahme stark auf Patente fokussiert ist, wird mittlerweile von einer Patentbox anstatt wie bisher von einer Lizenzbox gesprochen (vgl. Botschaft zur USR III, 1.2.4, S. 26).

<sup>7</sup> Vgl. zur Input- und Output-Förderung MÜLLER ANDREAS/GRAMIGNA RALPH/LINDER THOMAS, Forschungsstandort Schweiz – mehr Attraktivität durch steuerliche Anreize; Konkreter Vorschlag für die Einführung von steuerlichen Fördermassnahmen, ST 10/o8, S. 803 ff.

<sup>8</sup> OECD, Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes, online verfügbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>; OECD, Countering Harmful Tax Practices Move Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2015 Final Report [nachfolgend: OECD, Final Report], S. 24 f.; GENTSCH DANIEL/MATTEOTTI RENÉ/ROTH PHILIPP, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, ST 4/15, 305 ff.; MATTEOTTI RENÉ/ROTH PHILIPP, The OECD's Modified Nexus Approach for Patent Boxes – Is BEPS leading towards coherence or distortion in taxing income from intellectual property, ASA 83 – Nr. 11/12 – 2014/2015, S. 755 ff.; DANON ROBERT J., General Report: tax incentives on research and development (R&D), IFA Cahiers de droit fiscal international Vol. 100A, Basel 2015, Tax Incentives on Research and Development (R&D), S. 17 ff. [nachfolgend: DANON, Tax Incentives], S. 43 ff.

<sup>9</sup> Vgl. MÜLLER/LINDER, NZZ.

he Innovationsneigung führt zu mehr Arbeitsplätzen, höheren Produktionsniveaus und höheren Pro-Kopf-Einkommen.<sup>10</sup>

## 2. Schlüsselbedingungen für Investitionen in F&E

Um Schweizer und ausländischen Unternehmen, multinationalen Konzernen wie auch KMU Anreize zu bieten, in F&E zu investieren, muss die Schweiz grundsätzlich zwei Schlüsselbedingungen erfüllen:

1. Ein «Ökosystem» unterhalten und entwickeln, in dem alle Hauptakteure der F&E-Wertschöpfungskette zusammenarbeiten, d.h. Universitäten, Start-ups, Venture Capital Unternehmen, Industrie, Lieferanten und Politik.
2. Positive Rahmenbedingungen schaffen und nachhaltig ausgestalten, um die hohen Kosten und Risiken für F&E in der Schweiz auszugleichen. Dazu gehören neben einer liberalen Wirtschaftspolitik ohne unnötige Regulierungen auch Steueranreize sowohl für F&E-Aufwendungen (Inputförderung) als auch für das Einkommen aus geistigem Eigentum, das aus F&E resultiert (Outputförderung).

Diese zwei Bedingungen beeinflussen einander und bilden den Nährboden für mehr F&E, wie dies einige Staaten, welche in direktem Standortwettbewerb mit der Schweiz stehen, bereits langjährig bewiesen haben.<sup>11</sup>

## 3. Ökonomische Argumente für eine steuerliche Inputförderung

Gemäss dem Global Innovation Index 2015<sup>12</sup> bleibt die Schweiz das fünfte Jahr in Folge das innovativste Land der Welt. In anderen Untersuchungen schneidet die Schweiz ebenfalls immer auf den Spitzenpositionen ab. Als Schwachpunkt für F&E wurde jedoch die unzureichende Nutzung von unternehmensinternen Mitteln identifiziert.<sup>13</sup> Zudem muss für die Schweiz beachtet werden, dass über 50% der F&E-Aufwendungen von Schweizer Unternehmen im Ausland getätigt werden.<sup>14</sup> Starke Standortkonkurrenten der Schweiz haben daher steuerliche F&E-Fördersysteme eingeführt, oft zusammen mit

---

<sup>10</sup> KEUSCHNIGG/RIBI, Analyse, S. 64.

<sup>11</sup> LINDER THOMAS, Steuerliche Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation in der Schweiz wäre besonders für KMU wichtig, Die Volkswirtschaft, 1/2-2014, S. 39 ff., S. 40.

<sup>12</sup> Online verfügbar unter: <http://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/reportpdf/GII-2015-v5.pdf>.

<sup>13</sup> Vgl. Bericht über die Entwicklung von Innovationstätigkeiten im Schweizer Handel, veröffentlicht von der Schweizer Konjunkturforschungsstelle KOF der ETH Zürich (Strukturbericht Nr. 51 und Nr. 49, online verfügbar unter: [www.seco.admin.ch/themen/00374/00459/04076/04077/index.html?lang=de](http://www.seco.admin.ch/themen/00374/00459/04076/04077/index.html?lang=de)).

<sup>14</sup> Gegenüber 2004 nahmen die F&E-Aufwendungen der Zweigniederlassungen von Schweizer Unternehmen im Ausland um 57% zu und erreichten 2012 den Stand von 15 Milliarden Franken. Die Investitionen im Inland betragen in diesem Jahr rund 13 Milliarden Franken. Vgl. Bundesamt für Statistik, F&E-Aufwendungen der Privatwirtschaft, online verfügbar unter: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/15/09/key/ind2.indicator.20205.202.html>.



einer Patentbox oder ähnlichen Steuervorteilen, um ein langfristig nachhaltiges Wirtschaftswachstum anzustreben.<sup>15</sup> Besonders die EU-Mitgliedstaaten haben als Teil der «EU-Strategie für Wachstum» grosse Anstrengungen unternommen, um F&E-Tätigkeiten in ihrem Territorium zu fördern.<sup>16</sup>

Im internationalen Kontext sind Schweizer Firmen mit F&E-Tätigkeiten in der Schweiz aufgrund des generell hohen Kostenniveaus, des starken Schweizer Frankens und mangels Steueranreize mit wesentlichen wirtschaftlichen Nachteilen konfrontiert. Die Einführung einer steuerlichen F&E-Inputförderung in der Schweiz könnte diese Nachteile kompensieren und hätte darüber hinaus weitere positive Auswirkungen:

1. **Standortattraktivität:** Der internationale Standortwettbewerb um innovative Unternehmen, die hohe Kostenbasis und der starke Schweizer Franken gefährden die Schweiz als bevorzugten F&E-Standort. Dies führt zu Emmigrationsdruck. Zudem werden die derzeitig laufenden Diskussionen auf OECD-Ebene einen sog. «modifizierten Nexus-Ansatz» für die Patentbox erfordern.<sup>17</sup> Diese Entwicklungen deuten darauf hin, dass eine nachhaltige Innovationsstrategie die Zusammenführung von geistigem Eigentum und F&E-Tätigkeiten am gleichen Standort verlangt. Aufgrund dieser internationalen Entwicklungen im Steuerbereich müssen Konzerne ihre Strukturen überdenken und entscheiden, in welchem Land (resp. in welchen Ländern) sie das Halten und Verwalten dieser Tätigkeiten vereinen. Eine attraktive F&E-Inputförderung – kombiniert mit einer Patentbox – könnte den Emmigrationsdruck mildern und die Schweiz wieder als einen der attraktivsten Standorte sowohl für das Halten von geistigem Eigentum als auch für F&E-Tätigkeiten positionieren.<sup>18</sup>
2. **Schweizer Export:** Die Schweizer Exportindustrie hat grosses Interesse daran, dass F&E-Tätigkeiten in der Schweiz gefördert werden, da diese die Grundlage für die Produkte bilden, die hier entwickelt und hergestellt werden. Die Unternehmen sind aufgrund der hohen Kostenbasis und dem starken Schweizer Franken stets gefordert, innovativ zu bleiben. Nur Produkte mit einem hohen Innovationsanteil können eine nachhaltige Nachfrage in den ausländischen Märkten und die notwendigen Margen generieren. Folglich ist der Schweizer Export, im Gegensatz zu Ländern mit Billigproduktion, stark von F&E abhängig. Daher würde der Wegzug von

---

<sup>15</sup> Vgl. MME, Weltweite Übersicht über F&E-Fördermassnahmen [nachfolgend: MME, Übersicht], online verfügbar unter: <http://www.FE-Foerderung.ch>.

<sup>16</sup> Vgl. Mitteilung der Europäischen Kommission vom 3. März 2010 – Europa 2020: Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum [KOM(2010) 2020 endgültig – Nicht im Amtsblatt veröffentlicht], online verfügbar unter: [http://ec.europa.eu/archives/commission\\_2010-2014/president/news/documents/pdf/20100303\\_1\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/archives/commission_2010-2014/president/news/documents/pdf/20100303_1_de.pdf).

<sup>17</sup> Siehe FN 8.

<sup>18</sup> SCHWARZ PETER, Rationale, design and effectiveness of R&D tax measures, ASA 83, Nr. 11/12, 2014/2015, S. 711 ff. [nachfolgend: SCHWARZ, R&D Tax Measures], S. 716, 724 und 728 f.

F&E-Tätigkeiten ins Ausland sehr wahrscheinlich auch zu einem Wegzug der Produktion mit zusätzlichem Verlust qualifizierter Arbeitsplätze führen. Eine attraktive F&E-Inputförderung würde dagegen F&E-Tätigkeiten und damit auch die darauf angewiesene Exportindustrie in der Schweiz erhalten.

3. **Externe Effekte:** Nicht nur Unternehmen, welche selber F&E betreiben, würden von einem Schweizer F&E-Anreiz profitieren, sondern die gesamte Volkswirtschaft, da die Vorteile indirekt auch Wirkung auf andere Unternehmen hätten. Darüber hinaus könnten Universitäten mehr mit innovativen Unternehmen zusammenarbeiten. Folglich würde die Qualität der Innovationen steigen und das Vorhandensein von qualifizierten Arbeitskräften sichergestellt. Letzteres zeigt, dass der soziale Faktor im Zusammenhang mit der F&E-Förderung nicht zu unterschätzen ist.<sup>19</sup> Eine attraktive F&E-Inputförderung würde zu massgeblichen externen Effekten führen.
4. **Externe Finanzierung:** Hauptsächlich Start-ups und kleine Unternehmen haben grosse Schwierigkeiten, eine genügende Finanzierung für ihre F&E-Projekte zu erhalten. Obwohl nationale Studien zeigen, dass die KMU sehr innovativ sind, sind Banken und andere externe Geldgeber oft nicht willens, geeignete Finanzierungen zur Verfügung zu stellen. Eine attraktive F&E-Inputförderung, welche in bestimmten Fällen auch eine Barauszahlung vorsieht,<sup>20</sup> würde dieses Problem teilweise lösen.<sup>21</sup>
5. **Keine Wettbewerbsverzerrung:** Eine Inputförderung führt nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung, weil alle Steuerpflichtigen basierend auf den gleichen qualifizierenden F&E-Aufwendungen anspruchsberechtigt sind. Alle Unternehmen in der Schweiz könnten von einer Inputförderung profitieren, so lange sie in F&E investieren.<sup>22</sup> Nicht der Staat ist Entscheidungsträger, bei welchem F&E-Projekt sich Investition und Förderung lohnt, sondern die Unternehmen selbst. Im Gegensatz zu staatlichen Subventionen, welche Direktzahlungen darstellen, ist die Inputförderung eine indirekte Förderung. Sie ist zudem nur dann von Vorteil, wenn ein Unternehmen steuerbaren Ertrag hat. Die erfolglose F&E wird entsprechend keine staatliche Unterstützung geniessen. Eine Ausnahme dieses Grundsatzes wäre nur für Start-ups und kleine Unternehmen zu prüfen.<sup>23</sup> Aus diesen Gründen wirkt dieses Instrument zielorientierter und effizienter als staatliche Subventionen.<sup>24</sup> Eine attraktive F&E-Inputförderung würde den Wettbewerb nicht beeinflussen und nur erfolgreiche Unternehmen belohnen.

<sup>19</sup> KEUSCHNIGG/RIBI, Analyse, S. 57 ff.; SCHWARZ, R&D Tax Measures, S. 714.

<sup>20</sup> Siehe hinten Kapitel III.2.d).

<sup>21</sup> KEUSCHNIGG/RIBI, Analyse, S. 56 f.; SCHWARZ, R&D Tax Measures, S. 714 f. und 723 f.

<sup>22</sup> SCHWARZ, R&D Tax Measures, S. 724.

<sup>23</sup> Siehe hinten Kapitel III.2.d).

<sup>24</sup> Vgl. zum Thema der direkten Projektsubventionierung versus indirekte steuerliche Förderung MÜLLER/WENGER/LINDER, Innovationsförderung, S. 847 ff.



6. **Handlungsspielraum:** Mit der Inputförderung hätte die Regierung ein Instrument zur Verfügung, mit dem in schwierigen wirtschaftlichen Zeiten aktiv eingegriffen werden kann; z.B. könnte im Fall einer plötzlichen starken Wertsteigerung des Schweizer Francs der steuerliche Vorteil der F&E-Inputförderung für einen befristeten Zeitraum erhöht werden. Eine attraktive F&E-Inputförderung würde den Handlungsspielraum in Krisenzeiten erhöhen.
7. **Internationale Akzeptanz:** Die Inputförderung ist international erprobt und anerkannt. Viele OECD-Staaten (z.B. Australien, Brasilien, China, Frankreich, Russland, England oder die USA) bieten ihren Unternehmen teilweise bereits seit Jahrzehnten eine solche Inputförderung an.<sup>25</sup> Zudem ist sie Teil der Innovationspolitik der EU. Im November 2014 veröffentlichte diese einen Bericht über die weltweite Anwendung der Inputförderung und schlägt darin für ihre Mitgliedstaaten eine «Best Practice» vor.<sup>26</sup> Aufgrund der globalen Verbreitung dieser Art der staatlichen Beihilfe kann davon ausgegangen werden, dass eine internationale Akzeptanz längerfristig gewährleistet ist.<sup>27</sup> Daher sind dies die derzeit weltweit stabilsten Steueranreize. Eine attraktive F&E-Inputförderung würde eine längerfristige Stabilität gewähren.

#### 4. Methoden der steuerlichen Inputförderung

Es existieren im Wesentlichen drei verschiedene steuerliche Input-Fördermodelle: die Steuergutschrift (= «Tax Credit»), die erhöhte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (= «Super Deduction») und erhöhte Abschreibungen.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Vgl. MME, Übersicht.

<sup>26</sup> Vgl. Tax Analysts Document Service Doc 2015-576, Eine Studie zur F&E-Inputförderung, November 2014, vorbereitet von CPB Niederländisches Büro für wirtschaftspolitische Analysen im Rahmen einer Arbeitsgruppe mit CPB, CASE, ETLA und IHS für die Europäische Kommission [nachfolgend: EU-Bericht], online verfügbar unter: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_52.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_52.pdf).

<sup>27</sup> Siehe auch OECD, Final Report, S. 24.

<sup>28</sup> Vgl. für eine ausgedehntere Übersicht SCHWARZ, R&D Tax Measures, S. 717 ff.

<p><b>Steuergutschrift</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Steuergutschriften verringern direkt die Steuerschuld, die ein Unternehmen zu zahlen hat.</li> <li>• Die Gutschrift kann entweder auf die Gewinnsteuer, auf die Kapitalsteuer, auf die für F&amp;E-Mitarbeiter gezahlte Lohnsteuer oder – im Fall der Anwendbarkeit des Anreizes auch für selbstständig Erwerbende – auf die Einkommensteuer angerechnet werden.</li> <li>• Beispiel: Wenn die qualifizierenden F&amp;E-Aufwendungen CHF 100 betragen und die Steuergutschrift 10%, dann reduziert sich die Steuerschuld um 10.</li> </ul>
<p><b>Erhöhte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eine erhöhte Abzugsfähigkeit von F&amp;E-Aufwendungen verringert den Betrag des steuerbaren Gewinns, welcher der Gewinnsteuer unterliegt, indem die F&amp;E-Aufwendungen mehrfach abgezogen werden können.</li> <li>• Beispiel: Wenn die qualifizierenden F&amp;E-Aufwendungen CHF 100 betragen und der Satz des Abzugs 1,5, dann wird der abzugsfähige Aufwand für Steuerzwecke auf CHF 150 erhöht und dadurch der steuerbare Gewinn um weitere 50 verringert. Bei einem Steuersatz von 20% reduziert sich die Steuerschuld um 10.</li> </ul>

<p><b>Erhöhte Abschreibungen</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Erhöhte Abschreibungen ermöglichen, erworbene Sachanlagen in den ersten Jahren der Nutzungsdauer überhöht abzuschreiben. So wird der steuerbare Gewinn in den entsprechenden Perioden zusätzlich verringert. Es entsteht aber grundsätzlich nur ein zeitlicher Vorteil. Daher wird diese Art der Förderung im Folgenden nicht weiter untersucht.</li> </ul>
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## II. Kurzabriss über die vorgeschlagenen Förderinstrumente im Rahmen der USR III

Die steuerliche Innovationsförderung ist ein wichtiger Teil der verabschiedeten Botschaft zur USR III,<sup>29</sup> indem auf Kantonsebene sowohl eine Patentbox wie auch die Möglichkeit von erhöhten Abzügen für F&E-Aufwendungen vorgesehen sind.

### 1. Erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen (Inputförderung)

Die Kantone erhalten nach Art. 10a und 25a E-StHG<sup>30</sup> fakultativ<sup>31</sup> die Möglichkeit, erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen vorzusehen. Die folgenden, im StHG zu regelnden Grundsätze wurden dabei festgelegt:

<sup>29</sup> Botschaft zur USR III, 1.2.4, S. 26 sowie 1.2.5, S. 29.

<sup>30</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in der Fassung gemäss Entwurf zum Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III) vom 5. Juni 2015.

<sup>31</sup> Die Frage, ob die Regelung fakultativ oder zwingend ist, ist relevant für den Finanzausgleich zwischen den Kantonen. Eine fakultative Vorschrift bedeutet, dass dieser Massnahme für den Finanzausgleich keine Bedeutung beizumessen ist (siehe Botschaft zur USR III, 1.2.5, S. 29). Nach Ansicht der Autoren führt dies zu einer Ungleichbehandlung der Kantone, weil beim Finanzausgleich die Patentbox nach Art. 24a E-StHG oder eine allgemeine Steuersatzsenkung berücksichtigt wird, die gewährte Inputförderung dagegen nicht. Art. 25a E-StHG hat somit wettbewerbsverzerrende Wirkung. A.M. Finanzdirektorkonferenz (FDK), Zweite Stellungnahme zur Botschaft des Bundesrates, 30. September 2015 [nachfolgend: FDK, Stellungnahme], S. 2, online verfügbar unter: <http://www.fdk-cdf.ch>.

- **Steuersubjekt:** Die Inputförderung kann von juristischen Personen und von natürlichen Personen mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in Anspruch genommen werden.
- **System:** Die Förderung ist in Form einer erhöhten Abzugsfähigkeit auszugestalten (und nicht als Steuergutschrift) und ist auf im Inland betriebene F&E beschränkt.
- **Auftragsforschung:** Die Förderung setzt i.d.R. beim Auftraggeber an.

Gemäss Botschaft kann die Förderung nicht mit einer Auszahlung im Verlustfall gekoppelt werden.<sup>32</sup> Die Regelung erlaube es aber den Kantonen, das Fördermodell – innerhalb dieser Leitlinien – entsprechend ihren Bedürfnissen zu gestalten.

## 2. Patentbox (Outputförderung)

Die Kantone müssen nach Art. 8a und 24a E-StHG zwingend eine Patentbox einführen, wobei den jüngsten OECD-Entwicklungen betreffend BEPS<sup>33</sup> Rechnung getragen werden soll. Die vorgeschlagene Patentbox weist dabei folgende Eckwerte auf, welche im StHG geregelt sein sollen:

- **Steuersubjekt:** Die Patentbox kann von juristischen Personen und von natürlichen Personen mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in Anspruch genommen werden.
- **Qualifizierende Rechte:** Patente und vergleichbare Rechte qualifizieren für die Patentbox. Der Bundesrat wird ermächtigt, die entsprechenden Ausführungsbestimmungen zu erlassen.<sup>34</sup>
- **Statuswechsel:** Wird die Steuer erstmals ermässigt, so werden die zurechenbaren, in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigten F&E-Aufwendungen sowie ein allfälliger Abzug nach Art. 25a E-StHG<sup>35</sup> zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet und besteuert. Im Umfang der Besteuerung kann eine versteuerte stille Reserve gebildet werden, die dann in der Zukunft unter dem Patentboxregime steuerwirksam aufgelöst werden kann.
- **Berechnungsmethode des relevanten Boxenerfolgs:** Der Bundesrat wird ermächtigt, die entsprechenden Ausführungsbestimmungen zu erlassen. Zum jetzigen Zeitpunkt schlägt er vor, die sogenannte Residualmethode (auch Top-down-Ansatz oder

---

<sup>32</sup> Botschaft zur USR III, 1.2.5, S. 30.

<sup>33</sup> OECD Project on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS); Informationen dazu sind online verfügbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>; siehe auch OECD, Final Report.

<sup>34</sup> Vgl. OECD, Final Report, S. 26 f.; zulässige qualifizierende Rechte unter BEPS sind Patente, Gebrauchsmuster, Pflanzensorten, Arzneimittel für seltene Krankheiten, Verlängerungen des Patentschutzes durch ergänzende Schutzzertifikate, urheberrechtlich geschützte Software und unter bestimmten Voraussetzungen andere immaterielle Vermögenswerte, welche nicht-evident, neuartig und gewerblich nutzbar sind. Mit dieser genauen Definition scheint eine Delegation an den Bundesrat obsolet.

<sup>35</sup> Vgl. FN 30.

indirekte Berechnungsmethode genannt), welche u.a. in Grossbritannien Anwendung findet, anzuwenden.<sup>36</sup> Die Botschaft macht zudem klar, dass der Bundesrat der OECD-Vorgabe in Bezug auf den «modifizierten Nexus-Approach» Folge leisten will.<sup>37</sup> Dieser sieht nur eine privilegierte Behandlung von Erträgen aus Patenten und aus vergleichbaren Rechten vor, wenn sie auf F&E im entsprechenden Land zurückzuführen sind.

- Höhe der Entlastung (Skalierungsfaktor): Die Entlastung soll auf Stufe der Bemessungsgrundlage ansetzen und beträgt 90%.<sup>38</sup> Damit will der Bundesrat sicherstellen, dass in den Kantonen eine möglichst gleichmässige Steuerbelastung erzielt wird. Die Kantone können allerdings im kantonalen Steuergesetz eine geringere Entlastung vorsehen.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die Inputförderung. Die Outputförderung wird nur erwähnt, sofern ein Zusammenhang mit der aufwandseitigen Förderung besteht.

### **III. Leitfaden für eine steuerliche Inputförderung in der Schweiz**

#### **1. Machbarkeitsstudie als Grundlage**

Die in diesem Artikel verarbeitete Machbarkeitsstudie<sup>39</sup> basierte auf einer Untersuchung von steuerlichen F&E-Anreizen in ausgewählten Ländern, einschliesslich starker IP-Standortkonkurrenten der Schweiz wie Irland, Singapur und Grossbritannien sowie Ländern mit langer F&E-Fördertradition wie Kanada, Australien, Frankreich, USA und Irland. In allen genannten Ländern wurden erfahrene Experten für F&E-Fördermassnahmen befragt. Zusätzlich wurde der im November 2014 veröffentlichte EU-Bericht zu einer «Best Practice» in diesem Bereich berücksichtigt.<sup>40</sup> Ziel der Untersuchung war es, taugliche Hilfestellungen und konkrete Informationen, wie die Inputförderung für F&E in den genannten Ländern in der Praxis gehandhabt wird, zu sammeln. Der Fokus lag demnach mehr auf praktischen Aspekten wie Verwaltungsverfahren, Formularen und Beispielsberechnungen und weniger auf allgemeinen theoretischen Ausführungen. Ein weiterer Schwerpunkt lag darin zu verstehen, was nach den Erfahrungen der befragten Experten eine «Best Practice»-Empfehlung für die Schweiz sein könnte. Dafür war zu berücksichtigen, dass die Schweiz kein EU-Mitgliedstaat ist und daher auch Regelungen folgen kann, die in anderen OECD-Staaten (Nicht-EU-Staaten) anwendbar sind, falls

---

<sup>36</sup> Botschaft zur USR III, 1.2.4, S. 28; siehe auch OECD, Final Report, S. 29.

<sup>37</sup> Botschaft zur USR III, 1.2.4, S. 28; siehe dazu auch FN 8.

<sup>38</sup> Vgl. zu den Auswirkungen Medienmitteilung BAK Taxation Index: Simulation Patentbox / Update 2015, online verfügbar unter: [http://www.bakbasel.ch/fileadmin/user\\_upload/bakbasel\\_medienmitteilung\\_patentbox\\_bak\\_taxation\\_index\\_2015.pdf](http://www.bakbasel.ch/fileadmin/user_upload/bakbasel_medienmitteilung_patentbox_bak_taxation_index_2015.pdf).

<sup>39</sup> MME, Machbarkeitsstudie (siehe FN 1).

<sup>40</sup> Vgl. EU-Bericht.

diese im Vergleich zu EU-Richtlinien günstiger ausfallen. Weiter war die Tatsache zu berücksichtigen, dass die Schweiz in erster Linie an dauerhaften Lösungen interessiert ist. Ausserdem sollte das Anreizsystem sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörde einfach zu handhaben sein.

Die Schweiz hat bisher gezögert, eine Inputförderung für F&E einzuführen. Als Bedenken wurden oft die Komplexität des Deklarations- und Prüfungsprozesses sowohl für die Steuerbehörde als auch den Steuerpflichtigen auf der einen, und die schwierige Berechnung der möglichen Einnahmeverluste auf der anderen Seite genannt. Vor allem mangelt es aber an der nötigen Erfahrung, um das Instrument vollständig erfassen und dessen Folgen abschätzen zu können. Die Machbarkeitsstudie<sup>41</sup> zeigt jedoch auf, dass eine Inputförderung verwaltungstechnisch sehr wohl einfach umsetzbar ist, haben doch eine Vielzahl von EU- und OECD-Staaten solche Massnahmen – teilweise seit Jahren – erfolgreich eingeführt.<sup>42</sup> Die Komplexität kann durch gesetzgeberisch kluge Regelungen entscheidend entschärft werden, sodass die administrative Belastung sowohl für Steuerpflichtige wie auch Verwaltung minimiert wird. Und schliesslich sollten die drohenden Einnahmeverluste bei Einführung des Anreizes nur auf kantonaler Ebene ausschliesslich Sache der Kantone sein.<sup>43</sup> Diese sollen entscheiden, ob und in welchem Umfang sie das Instrument einsetzen wollen. So könnten sie z.B. einen Vorteil vorerst auf tiefem Niveau einführen und ihn in der Folge dann schrittweise auf Basis empirischer Werte steigern. Damit erreicht man gewisse Planungssicherheit und kann Erfahrungen sammeln.

Nachfolgend ist die in der Studie erarbeitete «Best Practice» als Leitfaden für eine steuerliche Inputförderung in der Schweiz zusammengefasst, um anschliessend darauf basierend entsprechende Empfehlungen an den Gesetzgeber in Bezug auf die vom Bundesrat in der Botschaft zum Bundesgesetz über die USR III vorgeschlagene Lösung und die entsprechenden kantonalen Ausführungsbestimmungen zu formulieren.

## **2. Anreizmechanismus**

### **a) Methode: Steuergutschrift vs. erhöhte Abzugsfähigkeit**

Als Erstes muss bei der Ausgestaltung entschieden werden, welche grundsätzliche Methode als Förderinstrument gewählt werden soll. Aus ökonomischer Sicht gibt es nur kleine Unterschiede zwischen Steuergutschriften und einer erhöhten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen. Aus administrativer Sicht sind aber Steuergutschriften dem erhöhten Abzug vorzuziehen, weil eine Veränderung des ordentlichen Steuersatzes nicht direkt die Steuervorteile beeinflusst.<sup>44</sup> Der gewährte Vorteil ist steuersatzunabhängig. Das

<sup>41</sup> MME, Machbarkeitsstudie (siehe FN 1), S. 26 ff.

<sup>42</sup> Vgl. MME, Übersicht.

<sup>43</sup> A.M. FDK, Stellungnahme.

<sup>44</sup> SCHWARZ, R&D Tax Measures, S. 726.



System der Steuergutschrift ist für den Steuerpflichtigen somit besser vorhersehbar als dasjenige der erhöhten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen.

Gemäss internationalen Rechnungslegungsvorschriften (z.B. IFRS<sup>45</sup>) erlaubt zudem nur das System der Steuergutschrift eine Darstellung des Steuervorteils oberhalb EBIT<sup>46</sup>. Die buchhalterische Erfassung oberhalb EBIT (auch «above the line» genannt) würde qualifizierenden Unternehmen ermöglichen, die F&E-Steuergutschrift als Einkommensposten zu verbuchen. Dies würde direkt ihre F&E-Aufwendungen reduzieren. Folglich hilft dies dabei, ihr F&E-Budget zu managen, indem potenziell mehr in F&E-Tätigkeiten investiert werden kann. Durch die Erfassung des Steuervorteils in der Erfolgsrechnung der F&E-Abteilung steigert die Steuergutschrift ausserdem die konzerninterne Visibilität der Gruppe. Die Fähigkeit, eine Steuergutschrift «above the line» anzubieten, war eine wesentliche Verbesserung der Wirkung des Förderungssystems z.B. in Irland<sup>47</sup> und Grossbritannien<sup>48</sup>.

Die internationalen Rechnungslegungsstandards geben keine klaren Richtlinien vor, wo in der Erfolgsrechnung ein Steueranreiz zu erfassen ist. Um den Vorteil «above the line» geltend machen zu können, ist aber grundsätzlich massgebend, die wirtschaftliche Substanz des Steueranreizes zu berücksichtigen und zu definieren, ob das Schema in Bezug auf die Rechnungslegung die Merkmale eines staatlichen Zuschusses (mit Erfassung oberhalb EBIT) oder einer Reduktion der Gewinnsteuer (erfasst nach EBIT) aufweist. Typischerweise kann ein Steueranreiz, der auf Basis der Aufwendungen berechnet wird und nicht vom wirtschaftlichen Ergebnis abhängt (d.h. weder vom steuerbaren Gewinn noch vom Gewinnsteuerbetrag), unter bestimmten Voraussetzungen als Zuschuss betrachtet und oberhalb EBIT erfasst werden. Dies kann bei Steuergutschriften der Fall sein. Weitere Faktoren für diese Beurteilung sind die Möglichkeit einer Barauszahlung<sup>49</sup> oder die Anrechnungsmöglichkeit an andere Steuern als die Einkommensteuer (z.B. Kapitalsteuer oder Lohnquellensteuer). Im Gegensatz dazu würde die Berechnung des Betrags des

---

<sup>45</sup> International Financial Reporting Standards (IFRS): Internationale Rechnungslegungsvorschriften, die vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegeben werden, online verfügbar unter: <http://www.ifrs.org>.

<sup>46</sup> Engl. earnings before interest and taxes (EBIT), d.h. Gewinn vor Zinsen und Steuern; betriebswirtschaftliche Kennzahl, auch als operatives Ergebnis bezeichnet.

<sup>47</sup> Seit der Einführung des Systems in Irland hat sich die Anzahl der Unternehmen, die von der Gutschrift profitieren, von weniger als 75 auf fast 1'500 gesteigert. Der «above the line»-Ansatz ermöglicht es irischen Tochtergesellschaften von multinationalen Unternehmen – im Vergleich mit Tochtergesellschaften in anderen Jurisdiktionen –, ihre F&E-Tätigkeit auf Basis von 75% der tatsächlichen Kosten der pro Kopf durchgeführter F&E in Irland anzubieten.

<sup>48</sup> Die 2014 veröffentlichten Statistiken zur F&E-Steuergutschrift in Grossbritannien zeigen einen Anstieg der Anträge im Vergleich zu den vorherigen Jahren in Höhe von 26% aufgrund von günstigen Veränderungen.

<sup>49</sup> Vgl. hinten Kapitel III.2.d).

Anreizes auf Basis des Bilanzergebnisses, des steuerpflichtigen Gewinnes, des Gewinnsteuerbetrags oder dergleichen dem Schema Merkmale verleihen, wonach die Reduktion der Gewinnsteuer nach EBIT dargestellt werden müsste. So auch beim System der erhöhten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, da dort der steuerbare Gewinn durch zusätzlichen Aufwand reduziert wird. Aus diesen Gründen und in Übereinstimmung mit der von der EU empfohlenen «Best Practice» ist eine Steuergutschrift der erhöhten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen vorzuziehen.<sup>50</sup>

## **b) Basis: Volumenbasierte vs. inkrementelle Förderung**

In einem nächsten Schritt ist die Basis der Förderung zu bestimmen. Es existieren dafür zwei Ansätze, die volumenbasierte und die inkrementelle Förderung. Der volumenbasierte Ansatz gilt für alle qualifizierenden F&E-Aufwendungen, während die inkrementelle Förderung nur den Zuwachs-Teil hiervon betrifft. D.h. der Anreiz wird auf Basis des Zuwachses über einen bestimmten (Durchschnitts-)Betrag hinaus berechnet, den das Unternehmen entweder in einem bestimmten Zeitraum oder in einer bestimmten Anzahl von (vergangenen) Jahren aufwies.

In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass nur die inkrementelle Förderung zu zusätzlichen F&E-Tätigkeiten in einem bestimmten Land führt, welche sonst nicht getätigt worden wären.<sup>51</sup> Die bestehende F&E werde in diesem Umfang ja bereits ohne Anreiz betrieben und müsse daher nicht gefördert werden. Dabei wird jedoch von einem in sich geschlossenen Wirtschaftssystem in der betroffenen Jurisdiktion ausgegangen. Die internationale Wettbewerbssituation infolge Globalisierung wird verkannt. Die Zuwachsförderung ist nämlich nicht in der Lage, bestehende F&E-Tätigkeiten in der Schweiz zu halten und Unternehmen an der Verlagerung von F&E-Tätigkeiten ins Ausland zu verhindern. Darüber hinaus ist der Verwaltungsaufwand wesentlich höher, da die aktuellen F&E-Ausgaben mit den Ausgaben der vorangegangenen Jahre als Referenzperiode verglichen werden müssen. Sie führt auch zu Diskriminierung gegenüber Unternehmen mit aktuell bereits hohen F&E-Ausgaben. Die Zuwachsförderung birgt die Gefahr, Anreize für eine Standortverlagerungen von F&E-Tätigkeiten zu schaffen und führt zu systembedingter Steuerplanung.<sup>52</sup> Die volumenbasierte Förderung ist demnach vorzuziehen.<sup>53</sup>

<sup>50</sup> EU-Bericht, S. 75; DANON, Tax Measures, S. 33.

<sup>51</sup> Siehe SCHWARZ, R&D Tax Measures, S. 723, FN 18 für weitere Quellen.

<sup>52</sup> Die volumenbasierte Förderung wird in Australien, Kanada, Frankreich, Singapur und Grossbritannien angewendet. In Irland ist der Anreiz sowohl als Zuwachs- wie auch volumenbasierte Förderung ausgestaltet, abhängig von der entsprechenden Periode. Für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2015 gilt nur noch der volumenbasierte Ansatz. Die USA wenden dagegen nur die Zuwachsförderung an.

<sup>53</sup> Siehe auch EU-Bericht, S. 76; DANON, Tax Incentives, S. 32.

### c) **Umfang der Entlastung**

Die Intensität der Förderung ist so festzusetzen, dass Anreizwirkung und potentieller Einnahmeausfall im Einklang stehen. Je nach Anreizziel könnten unterschiedliche Fördersätze für bestimmte Gruppen von Unternehmen vorgesehen werden (z.B. KMU).

Die Kantone haben grundsätzlich die Wahl zwischen allgemeinen Steuersatzsenkungen, welche im «Giesskannenprinzip» in der Breite wirken würden, oder einer attraktiven Förderung von F&E, welche auf innovative Unternehmen mit hohem Gewinnpotential ausgerichtet wäre. Der Umfang der Entlastung muss dabei auf die spezielle wirtschaftliche Situation eines jeden Kantons zugeschnitten sein, welche von verschiedenen Faktoren abhängt. Jeder Kanton muss die Balance zwischen einem potenziellen Einnahmenverlust und der Attraktivität eines Anreizes finden. Eine attraktive Inputförderung würde F&E-Tätigkeiten erhalten und anziehen und somit zusätzliche langfristige wirtschaftliche und steuerliche Vorteile für den Kanton schaffen. Daher sollte ein Kanton seine Kosten-Nutzen-Rechnung betreffend potenzielle zukünftige Steuerverluste immer auf einer dynamischen Basis vornehmen, wobei die Rahmenbedingungen im jeweiligen Kanton berücksichtigt werden müssen.<sup>54</sup> Der Satz der Steuergutschrift muss zudem an die Definition der qualifizierenden Kategorien von Aufwendungen für die Inputförderung gekoppelt sein. Wenn die Definition der qualifizierenden Aufwendungen eher eng gefasst ist, dann kann der Satz der Steuergutschrift dementsprechend höher ausfallen. Dabei ist aber zu beachten, dass Einschränkungen und Hürden zwar den potentiellen Einnahmeausfall der Inputförderung verkleinern können, dadurch jedoch die Deklaration und die Veranlagung komplexer und so auch die Effizienz vermindert werden.

Es fragt sich, ob unterschiedliche Fördersätze für bestimmte Gruppen von Unternehmen angewandt werden sollen. So könnten z.B. für KMU oder Start-ups höhere Sätze vorgesehen werden. Die EU vertritt in Bezug auf diese Frage eine neutrale Position. Allerdings hängt die Schweizer Volkswirtschaft vom Wohlergehen der KMU ab, die in der Schweiz produzieren und wiederum von Exporten abhängig sind. Die Produktion von Schweizer KMU ist normalerweise eng mit ihrer F&E verbunden. Folglich sind die Unternehmen einem erheblichen Fremdwährungskursrisiko ausgesetzt. Zudem haben sie mit dem starken Schweizer Franken zu kämpfen. Als Folge sind Arbeitsplätze in der Schweiz bedroht (Produktion und F&E). Zusätzlich sind kleinere KMU und Start-ups mit Schwierigkeiten konfrontiert, externe Finanzierung zu erhalten, da ihnen die nötigen Sicherheiten und eine nachhaltige Erfolgsbilanz fehlen, die den Banken und Investoren mehr Sicherheit bieten können. Diese Eintrittsbarrieren führen im Allgemeinen zu geringerem Wettbewerb und damit zu geringerem Druck auf die etablierten Unternehmen, weiter

---

<sup>54</sup> Kanada kann hierfür als Beispiel dienen, weil es dort eine Steuergutschrift von 20% bzw. 35% auf Bundesebene sowie Steuergutschriften von 4.5–37.5% auf Ebene der Provinzen gibt.

zu investieren. Aber auch grosse Unternehmen sollten auf gleiche Weise wie alle anderen Unternehmen Zugang zu wettbewerbsfähigen F&E-Anreizen haben, damit diese ihre F&E-Tätigkeiten in der Schweiz auf lange Sicht erhalten und weiterentwickeln, trotz der hohen Betriebskosten in der Schweiz gegenüber anderen Ländern. Folglich sollten die Grösse des Unternehmens und dessen Alter bei der Bestimmung des Umfangs der Steuergutschrift keine Rolle spielen.

Im Allgemeinen hat das Abzielen auf bestimmte Industrien, Sektoren oder Technologien den potenziellen Nachteil, dass dies Innovationen entgegenstehen kann, die aus einer Kombination von verschiedenen Technologien entstehen.<sup>55</sup> Die Anbindung steuerlicher Anreize an bestimmte Bereiche kann Neukombinationen einschränken und steht den Marktbedingungen und dem Wettbewerb entgegen, Ressourcen frei den vielversprechendsten Bereichen zuzuordnen. Darüber hinaus widerspricht eine solche Einschränkung einem wichtigen Punkt der Inputförderung, wonach der Gesetzgeber die Entscheidung von F&E-Projekten im Privatsektor inhaltlich nicht beeinflussen soll (d.h. der Staat versucht nicht, die «Gewinner» herauszupicken – mit dem Risiko einer zu langsamen Reaktionszeit bei bahnbrechenden Innovationen). Es wird daher empfohlen, den gleichen Satz für alle Unternehmen im entsprechenden Kanton anzuwenden, unabhängig von Grösse, Alter, Industrie, Technologie und Art der F&E.

#### **d) Nutzung, Vortrag und Barauszahlung**

Weiter müssen die Folgen einer Verlustsituation geregelt werden. In erster Linie sollte die Steuergutschrift dazu genutzt werden, die Gewinnsteuerschuld des Unternehmens für das laufende Jahr zu verringern. Weist ein Unternehmen im laufenden Jahr aber keine ausreichende Gewinnsteuerschuld auf, muss die überschüssige Gutschrift vorgetragen und auf zukünftige Gewinnsteuern angerechnet werden können. Die Vortragsperiode sollte dabei mindestens den allgemeinen Verlustvortragsbestimmungen entsprechen.<sup>56</sup> Die Möglichkeit, überschüssige Steuergutschriften auf andere Jahre vorzutragen, ist für die Wirksamkeit einer Inputförderung wesentlich: es ermöglicht Unternehmen, den Steueranreiz in vollem Umfang zu nutzen und bietet ihnen mehr Flexibilität in ihren Investitionsentscheidungen.<sup>57</sup> Um Umstrukturierungen aufgrund der Einführung einer Massnahme zu vermeiden, könnte den Steuerpflichtigen z.B. das Recht zugebilligt werden, überschüssige Steuergutschriften auch an die Steuerschuld anderer Konzerngesell-

<sup>55</sup> In allen befragten Ländern ist die Berechtigung zu Steueranreizen nicht auf bestimmte Industrien beschränkt. Allerdings existieren in Kanada sowohl auf Bundes- als auch auf Provinzebene spezielle Steuergutschriften für ausgewählte Industrien.

<sup>56</sup> Gemäss Art. 25 Abs. 2 StHG können Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden.

<sup>57</sup> EU-Bericht, S. 79; DANON, Tax Incentives, S. 33.

schaften innerhalb des gleichen Kantons und in der gleichen Steuerperiode anzurechnen.

Eine wichtige Frage ist in diesem Zusammenhang, ob im Verlustfall die Möglichkeit einer Barauszahlung besteht. Mit einem Barauszahlungssystem könnte ein Unternehmen unter bestimmten Bedingungen beantragen, die Steuergutschrift in bar ausbezahlt zu erhalten, anstatt sie vorzutragen. Erfahrungen aus Frankreich, Kanada und Grossbritannien führen bezüglich Barauszahlungen zum Schluss, dass diese für bestimmte Unternehmen als Liquiditätsquelle notwendig sind.<sup>58</sup> Barauszahlungsmöglichkeiten sind besonders für finanziell notleidende Unternehmen<sup>59</sup> wie auch für KMU und Start-ups essentiell, da diese oft unverzüglich Liquidität benötigen und keinen Nutzen davon haben, die Gutschrift auf zukünftige Steuerperioden vorzutragen. Die Umwandlung des Vortragsbetrags in eine Barauszahlung (evtl. unter Einbezug eines Discounts zur Ermittlung des Barwerts) ermöglicht es dem Staat, zukünftige in aktuelle Einnahmeverluste umzuwandeln. Diese Option sollte jedoch nur restriktiv für bestimmte Ausnahmefälle vorgesehen werden, damit die Förderung nicht generell die Merkmale einer staatlichen Subvention trägt.<sup>60</sup> Eine Barauszahlungsmöglichkeit ist evtl. auch für die Erfassung einer Steuergutschrift «above the line» notwendig.<sup>61</sup>

### 3. Territorium / Gebietsbeschränkungen

Als nächstes muss festgelegt werden, ob nur die im Inland ausgeübten F&E-Tätigkeiten eine Förderung erfahren oder ob auch Tätigkeiten im Ausland, welche im Auftrag und unter Kontrolle eines inländischen Unternehmens vorgenommen werden (d.h. Auftragsforschung im Ausland), dafür qualifizieren.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass nur F&E-Tätigkeiten, die innerhalb des Schweizer Staatsgebiets durchgeführt werden, zu direkten volkswirtschaftlichen Vorteilen und Arbeitsplätzen in der Schweiz führen.<sup>62</sup> Die Anwendung der Schweizer Inputförderung

<sup>58</sup> Vgl. vorne Kapitel I.3.4.

<sup>59</sup> Der Ausdruck «finanziell notleidendes Unternehmen» müsste gesetzlich definiert werden. Er sollte wirtschaftlich tätige juristische Personen mit echter Unterbilanz umfassen, deren letzte Abschlüsse nach dem Grundsatz der ordentlichen Buchführung auf Basis der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt wurden; die Gesellschaft sollte nicht wirtschaftlich liquidiert oder inaktiv sein, ihre Tätigkeit weiterführen und sich nicht in Nachlassliquidation oder in Konkurs befinden.

<sup>60</sup> Vgl. vorne Kapitel I.3.5; Botschaft zur USR III, 1.2.5, S. 30.

<sup>61</sup> Vgl. vorne Kapitel III.2.a).

<sup>62</sup> In Frankreich und Irland muss die qualifizierende Forschungstätigkeit in der EU bzw. im EWR erfolgen. Aufgrund der Niederlassungsfreiheit ist es den EU-Mitgliedstaaten nicht gestattet, ihre Inputförderung auf ihr nationales Territorium zu beschränken. Jedoch gilt die EU-Niederlassungsfreiheit nicht für Drittstaaten wie die Schweiz. Betreffend die USA müssen die geförderten Tätigkeiten in den USA ausgeübt werden. In Australien können Tätigkeiten physisch ausserhalb von Australien durchgeführt werden, haben aber nur dann weiterhin Anspruch auf die Vorteile, wenn die Regierung dies im Voraus



könnte daher – bei entsprechendem Anreizziel – auf in der Schweiz ausgeübte F&E-Tätigkeiten beschränkt werden. Es muss aber beachtet werden, dass v.a. grosse Unternehmen ihre F&E-Aktivitäten zwar oft aus der Schweiz heraus kontrollieren und finanzieren, diese aber infolge Vorliegens von z.B. speziellem Fachwissen dann teilweise im Ausland ausgeübt werden. Dadurch besteht die Gefahr, dass auch die restliche F&E ins Ausland abwandert. Es sollte daher (mindestens) eine Ausnahmeregelung für Fälle vorgesehen werden, in denen qualifizierende F&E-Tätigkeiten gar nicht in der Schweiz durchgeführt werden können. Ausländische qualifizierende F&E-Tätigkeiten müssen dabei einen signifikanten wissenschaftlichen Konnex zu den Schweizer Kerntätigkeiten aufweisen; dies ist der Fall, wenn:

- die Schweizer Kerntätigkeiten nicht fertiggestellt werden können, ohne dass die ausländische Tätigkeit erfolgt; und
- es unmöglich ist, sie in der Schweiz auszuführen, beispielsweise weil sie:
  - Zugang zu Fachwissen, Anlagen oder Ausrüstung verlangt, die in der Schweiz nicht verfügbar sind; oder
  - Zugang zu Populationen (Lebewesen) erfordert, die in der Schweiz nicht verfügbar sind (z.B. für klinische Studien); oder
  - Zugang zu einer geografischen oder geologischen Besonderheit verlangt, die in der Schweiz nicht verfügbar ist.

Sofern F&E-Tätigkeiten im Rahmen einer Auftragsforschung ausgeübt werden, sind die folgenden zusätzlichen Gedanken zu beachten:

- Im Fall eines F&E-Vertrags mit einem Dritten müsste der Auftraggeber der F&E (der die Finanzierung, das Risiko und das Eigentum an den Resultaten der erfolgreichen F&E inne hat) in seiner Steuererklärung die Gutschrift beantragen können, sofern er sein Steuerdomizil in der Schweiz hat.
- Im Fall eines konzerninternen F&E-Vertrags und wenn sowohl der Auftraggeber als auch der Auftragnehmer steuerlich in der Schweiz ansässig sind, sollte primär der Auftraggeber den Steuervorteil beantragen können – und zwar in dem Kanton, in dem er ansässig ist (unter der Voraussetzung, dass dieser Kanton einen Anreiz bietet). Dies verhindert einen doppelten F&E-Steueranreiz für die gleichen F&E-Aufwendungen, führt aber auch dazu, dass der Kanton des Auftraggebers einen Steuervorteil gewährt, ohne einen sofortigen volkswirtschaftlichen Vorteil der F&E-Tätigkeiten in seinem Gebiet zu haben. Allerdings wird der Kanton des Auftragge-

---

genehmigt hat. In Singapur müssen die Abzüge nicht in Verbindung zu in Singapur durchgeführten Forschungstätigkeiten stehen. In Grossbritannien können Forschungstätigkeiten ausserhalb von Grossbritannien auftreten, die Arbeit muss aber von einem britischen Unternehmen beaufsichtigt werden.



bers aufgrund des Eigentums an den F&E-Ergebnissen von zusätzlichen Steuereinnahmen profitieren, wenn das Resultat von F&E, d.h. Immaterialgüterrechte und Knowhow, später Einkommen generiert.

- Für den Fall, dass der Auftraggeber das Steuerdomizil in einem Kanton ohne Steueranreiz oder gar nicht in der Schweiz hat, könnte als Ausnahme der in der Schweiz ansässige Auftragnehmer der F&E die Gutschrift in seiner Steuererklärung geltend machen.

In einem interkantonalen Kontext muss dabei immer sichergestellt werden, dass diejenige Gesellschaft, die den Steueranreiz geltend macht, in Übereinstimmung mit internationalen Transfer-Pricing-Standards nachweisen kann, dass die F&E-Tätigkeiten in ihrem Auftrag, unter ihrer Kontrolle und ihrem Management, durch ihre Finanzierung und auf ihr Risiko ausgeübt wurden.<sup>63</sup>

#### 4. Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Entscheidend für den Wirkungsgrad der Förderung ist v.a. die Definition der qualifizierenden F&E-Tätigkeiten und -Aufwendungen. Die Staaten legen diesbezüglich normalerweise individuelle Definitionen fest. Als Grundlage können die Frascati-<sup>64</sup> und Oslo-Handbücher<sup>65</sup> hinzugezogen werden, welche in vielen Staaten als Referenz verwendet werden. Es ist jedoch zu beachten, dass diese Dokumente erstrangig zum Zweck der Erhebung von statistischen Daten bezüglich F&E und Innovation publiziert wurden. Die Definition der qualifizierenden Tätigkeiten und Aufwendungen und die Frage, ob diese

---

<sup>63</sup> In Australien sind Auftragskosten in den qualifizierenden Aufwendungen inbegriffen, wenn sie direkt mit der Forschung in Zusammenhang stehen. In Kanada qualifiziert Auftragsforschung mit Dritten, Universitäten, Colleges und Arbeitsgemeinschaften. In Frankreich gibt es eine Obergrenze für private Auftragsforschung. In Irland sind Auftragskosten mit bestimmten Obergrenzen umfasst. In Singapur sind Auftragskosten zulässig für zahlreiche Abzüge (vgl. Abschnitt 8 und Anhang D des IRAS e-Tax Guide for R&D Tax Measures for Singapore regulation, online verfügbar unter: [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguide\\_IIT\\_RnDTaxMeasures\\_2015-01-22.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_IIT_RnDTaxMeasures_2015-01-22.pdf)). In Grossbritannien können KMU 65% der weitervergebenen Ausgaben beanspruchen. Grosse Unternehmen können nur dann weitervergebene Ausgaben geltend machen, wenn sie an Universitäten, Gesundheitsbehörden, Wohltätigkeitsorganisationen, wissenschaftliche Forschungsorganisationen, Einzelpersonen oder Partnerschaften zwischen Einzelpersonen gezahlt werden. In den USA können Unternehmen 65% der Auftragsforschung geltend machen, wenn die weitervergebenen Tätigkeiten innerhalb der USA erfolgen.

<sup>64</sup> Vgl. OECD-Frascati-Handbuch 2002: Allgemeine Richtlinien für statistische Erhebungen über Forschung und experimentelle Entwicklung [nachfolgend: Frascati-Handbuch], online verfügbar auf Englisch unter: <http://www.oecd.org/innovation/inno/frascaticmanualproposedstandardpracticeforsurveysonresearchandexperimentaldevelopment6thedition.htm>.

<sup>65</sup> Vgl. OECD-Oslo-Handbuch 2005: Richtlinien für das Sammeln und die Interpretation von Innovationsdaten [nachfolgend: Oslo-Handbuch], online verfügbar auf Englisch unter: [http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oslo-manual\\_9789264013100-en](http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oslo-manual_9789264013100-en).

sich mit der Definition des Frascati- und / oder des Oslo-Handbuchs decken, wird aber v.a. auch von den Aktivitäten abhängen, die damit gefördert werden sollen.

### **a) Qualifizierende Tätigkeiten**

Das Frascati-Handbuch, welches von der OECD im Jahr 2002 herausgegeben wurde, definiert F&E wie folgt: «Forschung und experimentelle Entwicklung ist systematische, schöpferische Arbeit zur Erweiterung des vorhandenen Wissens, einschliesslich der Kenntnisse über den Menschen, über die Kultur und die Gesellschaft sowie die Umsetzung des Wissens für neue Anwendungen».<sup>66</sup>

Das Oslo-Handbuch der OECD aus dem Jahr 2005 definiert den Begriff Innovation folgendermassen: «Eine Innovation ist die Einführung eines neuen oder merklich verbesserten Produkts (Ware oder Dienstleistung) oder Prozesses, einer neuen Marketingmethode, oder einer neuen organisatorischen Methode betreffend Geschäftspraktiken, Arbeitsplatzorganisation oder Aussenbeziehungen».<sup>67</sup>

Für die Attraktivität einer Inputförderung ist es wesentlich, dass die Definition der qualifizierenden Tätigkeiten präzise und selbsterklärend ist. Unternehmen müssen in der Lage sein, aufgrund einer klaren Definition eine korrekte Selbstdeklaration vorzunehmen. Dies kann im Gesetz oder durch online verfügbare Wegleitungen oder Merkblätter<sup>68</sup> erfolgen. Ein wirksamer F&E-Steueranreiz bietet den qualifizierenden Steuerpflichtigen ein Höchstmass an Rechtssicherheit. Eine wichtige Frage wird dabei sein, ob sie auf Fortschritte wissenschaftlicher und technologischer Natur beschränkt ist oder ob z.B. auch kulturelle und gesellschaftliche Fortschritte oder Marketing- und organisatorische Innovationen qualifizieren. Um eine möglichst grosse Förderwirkung zu erzielen, sollte unseres Erachtens die F&E-Definition möglichst weit gefasst werden.

### **b) Element der Neuartigkeit**

Das Neuartigkeitskriterium ist ebenfalls eine im Frascati-Handbuch formulierte Norm: «Das grundlegende Kriterium, um F&E von anderen verwandten Tätigkeiten abzugrenzen, ist das Vorhandensein eines Elements, das neuartig ist, sowie die Auflösung einer wissenschaftlichen und / oder technologischen Unsicherheit, beispielsweise wenn die Lösung eines Problems nicht als evident erscheint für jemanden, der sich mit der Fra-

---

<sup>66</sup> Vgl. Frascati-Handbuch, S. 30. Die französische und die irische Definition basieren auf dem OECD-Frascati-Handbuch und decken Grundlagenforschung, angewandte Forschung und Entwicklungstätigkeiten ab.

<sup>67</sup> Vgl. Oslo-Handbuch, S. 40 ff.

<sup>68</sup> Bei Harmonisierungsbedarf auf kantonaler Ebene z.B. im Rahmen der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK, online verfügbar unter: <http://www.steuerkonferenz.ch/>.

gestellung, dem aktuellen Wissensstand und dem im betrachteten Bereich geläufigen Verfahren auskennt».<sup>69</sup>

Es gibt vier Arten von Neuartigkeitskriterien: (1) neu für die Welt; (2) neu für das Land; (3) neu für den Produktmarkt; (4) und neu für das Unternehmen. Das meistgenutzte Neuartigkeitskriterium «neu für das Unternehmen» wird in dreizehn Ländern angewandt.<sup>70</sup> Das Neuartigkeitskriterium «neu für die Welt» unterstützt F&E mit dem potenziell grössten gesellschaftlichen Nutzen, aber nicht zwingend mit dem grössten wirtschaftlichen Nutzen für das Land oder das Unternehmen. Darüber hinaus ist der Nachteil von strikten Neuartigkeitskriterien, dass sie hohe Verfahrens- und Dokumentationskosten nach sich ziehen. Im Gegensatz zu stringenteren Kriterien ist die Definition «neu für das Unternehmen» leichter zu verwalten, weitet aber den Fokus des Instruments aus, sodass ein grösseres Budget erforderlich wird. Das Neuartigkeitskriterium «neu für das Land» verhindert dagegen die Förderung von Nachahmungen zwischen Unternehmen, welche im gleichen Land angesiedelt sind, und ist einfacher umzusetzen. Für die Schweiz wird daher entweder «neu für das Unternehmen» oder «neu für das Land» empfohlen. Es muss dabei eine Abwägung zwischen Anreizwirkung, Einnahmeausfall und administrativem Aufwand erfolgen.

### **c) Qualifizierende Aufwendungen**

Nachdem die qualifizierenden Tätigkeiten definiert wurden, müssen diesen die entsprechenden qualifizierenden Aufwendungen zugeordnet werden. Das Frascati-Handbuch umfasst diesbezüglich die folgenden Kategorien von qualifizierenden F&E-Aufwendungen:<sup>71</sup>

- Personal;
- Gemeinkosten einschliesslich Material und Betriebsstoffe;
- Anschaffung von immateriellen Vermögenswerten wie Patenten, Marken, Designrechten oder Abschreibungen solcher Vermögenswerte; und
- Anschaffung von Maschinen, Ausrüstung und Gebäuden oder Abschreibungen solcher Vermögenswerte.

---

<sup>69</sup> Vgl. Frascati-Handbuch, S. 34.

<sup>70</sup> In Übereinstimmung mit dem EU-Bericht, S. 59: Belgien, Kanada, Frankreich, Litauen, Polen, Portugal, Rumänien, Slowenien, Spanien, Schweden, Grossbritannien, Kroatien und Tschechische Republik.

<sup>71</sup> Vgl. Frascati-Handbuch, S. 108 ff.

Das Oslo-Handbuch erweitert diese Aufwandkategorien um die folgenden Aufwendungen:<sup>72</sup>

- Computer-Software- und Hardware-Aufwand;
- Konstruktion und Test von Prototypen;
- Personalschulungen oder Veränderung von Prozessen etc., um F&E-Tätigkeiten aufnehmen zu können; und
- Marketing, um neue Produkte auf den Markt zu bringen.

Bei der Auswahl der qualifizierenden Aufwendungen muss beachtet werden, dass Personalkosten meistens den grössten Teil der Kosten von F&E-Projekten oder -Abteilungen eines Unternehmens ausmachen. Daher sind dies im Allgemeinen auch die wichtigsten oder hauptsächlichen qualifizierenden Aufwendungen für einen F&E-Steueranreiz. Eine Beschränkung von qualifizierenden F&E-Aufwendungen einzig auf F&E-Personalaufwendungen könnte daher eine effiziente Methode sein, um den Verwaltungsaufwand für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden zu beschränken. Insbesondere könnte es einfacher sein, zwischen F&E- und Nicht-F&E-Arbeitseinsätzen als zwischen F&E- und Nicht-F&E-Investitionen zu unterscheiden.

## **5. Verfahren**

### **a) Deklaration**

Qualifizierende F&E-Aufwendungen aus einem Steuerjahr müssten bis zum Ende einer bestimmten Frist (z.B. drei Jahre) geltend gemacht werden können. Sonst erlischt das Recht auf Geltendmachung automatisch. Eine solche Frist ist einfach umsetzbar und bietet Planungssicherheit auf beiden Seiten (Steuerpflichtiger und Steuerbehörde). Nach der Deklaration wird die entsprechende Steuergutschrift an die Gewinnsteuerschuld des laufenden Steuerjahrs angerechnet (ohne retroaktive Anwendung, auch wenn die deklarierten Aufwendungen sich auf vorherige Geschäftsjahre beziehen).

Das Schweizer Steuersystem basiert traditionell auf dem Selbstdklarationsverfahren. Viele Länder haben solche Selbstdklarationsverfahren auch für ihre F&E-Anreize eingeführt. Eine einfache Online-Anmeldung (mit Eingabemaske und Links zu relevanten Informationen) verbessert die Nutzungsraten und die Effizienz der Verwaltungsprozesse.<sup>73</sup> Insbesondere Startup-Unternehmen könnten entmutigt werden, sich für einen Steueranreiz anzumelden, wenn sie sich mit Unsicherheiten in Bezug auf Verfahrenskosten konfrontiert sehen. Die zusätzliche Publikation von detaillierten Wegleitungen

---

<sup>72</sup> Vgl. Oslo-Handbuch, S. 62 ff.

<sup>73</sup> Kanada, Irland und Grossbritannien praktizieren diesen Ansatz bereits in effizienter Weise (vgl. EU-Bericht, S. 94).

zuhanden der Steuerpflichtigen für das Ausfüllen der entsprechenden Onlineformulare vereinfacht das Verfahren.<sup>74</sup>

Ein System mit zwingender Vorabgenehmigung wird nicht empfohlen, weil dies größeren Verwaltungsaufwand, mehr Kosten und weniger Effizienz bedeuten würde. Jeder Steuerpflichtige könnte aber von der zuständigen kantonalen Steuerbehörde bezüglich der Qualifikation eines F&E-Projekts vor dem Beginn der entsprechenden F&E-Arbeitsgänge einen Vorabbescheid anstreben. Dieser Vorabbescheid (Steuerruling) wäre ein Angebot der kantonalen Behörden an den Steuerpflichtigen, sollte aber unter keinen Umständen eine Vorbedingung sein, um von der Inputförderung zu profitieren.<sup>75</sup>

## **b) Veranlagungsprozess**

Es ist zu empfehlen, dass die Steuergutschrift von der zuständigen Steuerbehörde nur innerhalb eines bestimmten Zeitraums (maximal drei Jahre) nach dem Ende der Steuerperiode, in der die Deklaration erfolgt ist, überprüft werden kann. Rechtssicherheit ist für die Steuerpflichtigen und dementsprechend für die Attraktivität einer Inputförderung und eines Unternehmensstandorts wesentlich. Daher müssen Vorteile, die aus einem F&E-Anreiz resultieren, nach einem bestimmten Zeitraum definitiv veranlagt sein.

Die Einschätzung, ob eine Tätigkeit / ein Projekt zu einem F&E-Anreiz berechtigt, erfordert spezielleres Fachwissen als die blosser Feststellung der entsprechenden qualifizierenden Aufwendungen. Daher ersuchen die Steuerbehörden in einigen Ländern im Fall einer Überprüfung der qualifizierenden Tätigkeiten / Projekte externe Unterstützung. Dies können Universitäten (EPFL, ETH, etc.), unabhängige Wissenschaftsinstitute (z.B. KTI) oder Beratungsunternehmen mit geeignetem F&E-Fachwissen sein. Die Kosten für diese externe Unterstützung sollten vereinbart und vom Antragsteller bezahlt werden.

## **6. Zusammenfassung**

Die folgende Tabelle stellt den in diesem Kapitel dargestellten Vorschlag für die Ausgestaltung einer Inputförderung in der Schweiz der «Best Practice»-Empfehlungen der EU<sup>76</sup> vergleichend gegenüber.

---

<sup>74</sup> Z.B. Kanadas Anleitung zu Formular T661 bzw. die Irish Research and Development Tax Credit Guideline. Alle in der Machbarkeitsstudie untersuchten Länder wenden ein Selbstdeklarationsverfahren an.

<sup>75</sup> In Australien müssen sich Steuerpflichtige registrieren. In Kanada, Frankreich, Irland und den USA werden weder Vorabgenehmigungen noch Registrierungen verlangt. In Frankreich und Grossbritannien besteht die Möglichkeit des Vorabentscheids. In Singapur ist im Allgemeinen keine Vorabgenehmigung erforderlich. Allerdings hat Singapur die Möglichkeit einer Vorabklärung für bestimmte grosse und komplexe Projekte geschaffen (Referenz online verfügbar unter: [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguide\\_IIT\\_RnDTaxMeasures\\_2015-01-22.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_IIT_RnDTaxMeasures_2015-01-22.pdf)).

<sup>76</sup> EU-Bericht, Tabelle 6.1., S.74.

Kategorie	Thema	«Best Practice»- Empfehlung der EU	Vorschlag für die Schweiz
<b>Umfang</b>	Input- vs. Outputförderung	Inputförderung	Kombination von Output- und Inputförderung
	Steuergutschrift vs. Mehrfachabzug von Aufwendungen	Steuergutschrift	Steuergutschrift
	volumenbasierte vs. inkrementelle Förderung	volumenbasiert	volumenbasiert
	Neuartigkeit	neu für das Land (die Welt)	neu für das Unternehmen oder das Land (im Ermessen der Kantone)
	qualifizierende Aufwendungen	F&E-Löhne	nach Frascati- und / oder Oslo-Manual; evtl. beschränkt auf F&E- Personalaufwen- dungen
<b>Zielgruppe</b>	Territorium / Gebietsbeschrän- kungen	einheitlicher Satz pro Land	einheitlicher Satz pro Kanton (im Ermessen der Kantone); F&E im Land mit Ausnah- mebestimmung
	Rechtsform	einheitlicher Satz für alle juristischen Personen	einheitlicher Satz für alle juristischen Personen im gleichen Kanton
	Unternehmens- grösse	keine Zielvorgaben	keine Zielvorgaben



	Höchstbeträge	keine Höchstbeträge	keine Höchstbeträge
	Unternehmensalter	Start-ups	keine Zielvorgaben
	Tätigkeitsfeld / Technologieart	keine Zielvorgaben	keine Zielvorgaben (so umfassend wie möglich)
	Mindestbetrag	kein Mindestbetrag	kein Mindestbetrag
	Barauszahlung	ja, für Start-ups	ja, für Start-ups, KMU und finanziell notleidende Unternehmen (im Ermessen der Kantone)
	Vortragsmöglich- keit	ja, für Start-ups	ja
	Zusammenarbeit	mit öffentlichen Forschungsinsti- tuten	keine Anforderungen
<b>Verfahren</b>	elektronische Anmeldung	ja	ja
	One-Stop- Anmeldung	ja	ja

#### IV. Empfehlungen an den Gesetzgeber

##### 1. Allgemeines

Die Änderungen im Rahmen der USR III werden in einem ersten Schritt im StHG, d.h. auf Bundesebene, umgesetzt. Dies ist ein Rahmengesetz und sollte primär sicherstellen, dass die Kantone den gleichen Minimalstandard einhalten. Im Zusammenhang mit der Inputförderung stellt sich nun die entscheidende Frage, welche rechtlichen Aspekte auf Bundesebene harmonisiert geregelt werden sollen, resp. wie gross die Freiheit der Kantone in der Umsetzung ist. Es muss eine Abwägung erfolgen zwischen Harmonisierung, Rechtssicherheit und Kompatibilität (interkantonal wie auch international) auf der einen, und Föderalismus, Steuerwettbewerb und Budgetkompetenz der Kantone auf der anderen Seite. Dabei gilt es vor allem zu beachten, dass direkte sowie indirekte Ein-

schränkungen, die sich auf den Steuertarif auswirken, die Tarifhoheit der Kantone angreifen und deshalb nicht Eingang in das Rahmengesetz finden dürfen. Diese Freiheit ist notwendig, damit die Kantone einem potenziellen Einnahmenverlust zum Beispiel dadurch begegnen können, indem sie einen Vorteil vorerst auf tiefem Niveau einführen. In der Folge könnten sie dann schrittweise den Anreiz auf Basis empirischer Werte steigern. Entscheidend für die Effizienz und den Erfolg ist auch der direkte und einfache Zugang ohne unnötige administrative Eintrittshürden. Deshalb sollte der Bund im StHG nur die Rahmenbedingungen der Inputförderung festlegen und den Kantonen den nötigen gesetzgeberischen Handlungsspielraum gewähren, damit diese den Steueranreiz auf ihre speziellen Umstände und Bedürfnisse anpassen und so insbesondere die Auswirkungen auf die Einnahmen selber steuern können. Anderer Meinung ist hier erstaunlicherweise die Finanzdirektorenkonferenz, welche auf Bundesebene neben der Harmonisierung eines Minimalstandards auch eine direkte Beschneidung der Tarif- und die Budgetverantwortung der Kantone geregelt haben will, was den Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen aushebeln würde.<sup>77</sup> Die Abkehr vom Föderalismus bei den Unternehmenssteuern ist aber standortpolitisch sehr gefährlich. Die unterschiedlichen Rahmenbedingungen in den Kantonen haben zu einem historisch gewachsenen Wettbewerb geführt. Das StHG sollte daher sicherstellen, dass den Kantonen eine Auswahl an Instrumenten zur Verfügung gestellt wird, welche es ihnen ermöglicht, sich unter Berücksichtigung der konkreten Umstände auch in Zukunft kompetitiv aufzustellen. Die Kantone dürfen diesbezüglich die interkantonale Konkurrenz nicht scheuen.

## 2. Bundesebene

Basierend auf diesen Gedanken ist es entscheidend, dass nur die folgenden Aspekte im StHG geregelt werden:

- **Einführung einer Inputförderung:** fakultativ oder obligatorisch?  
Empfehlung: Eine fakultative Kann-Vorschrift führt zu einer Ungleichbehandlung der Kantone, weil beim Finanzausgleich die gewährte Inputförderung unberücksichtigt bleibt.<sup>78</sup> Die Regelung hätte somit eine wettbewerbsverzerrende Wirkung und es bestünde die Gefahr, dass sie toter Buchstabe bleibt. Art. 25a Abs. 1 StHG sollte daher als Obligatorium ausgestaltet werden – mit der Option für die Kantone, keine oder sehr tiefe Vorteile zu gewähren.
- **Förderzweck:** Forschung und Entwicklung – oder auch Innovation?  
Empfehlung: Um eine möglichst grosse Förderwirkung zu erzielen, sollte der Umfang des Förderzweckes weit gefasst werden und daher auch Innovation mit ein-

<sup>77</sup> Siehe FDK, Stellungnahme.

<sup>78</sup> Siehe FN 29.

schliessen. Mindestens sollten diejenigen Tätigkeiten qualifizieren, welche auch bei der Patentbox relevant sein werden. Der Bund sollte dabei nur generell festlegen, dass die Kantone Forschung, Entwicklung und Innovation steuerlich fördern sollen. Es ist dann den Kantonen überlassen, diese Begriffe und die entsprechenden qualifizierenden Tätigkeiten und Aufwendungen zu definieren.

- **Methode:** Steuergutschrift, erhöhte Abzugsfähigkeit oder freie Methodenwahl?  
Empfehlung: Die Methodenwahl kann an die Kantone delegiert werden. Wenn der Bund die Methode jedoch aus Harmonisierungsgedanken heraus selber festlegen will, sollte er die «Steuergutschrift» anstelle der in Art. 25a Abs. 1 StHG vorgeschlagenen «erhöhten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen» wählen oder mindestens beide Optionen vorsehen. Die «Steuergutschrift» hat die gleiche Wirkung auf die Steuereinnahmen der Kantone und wirkt auch in Verlustsituationen ähnlich wie die Methode des «Mehrfachabzugs». Aus der Sicht der Unternehmen und somit auch für die Standortattraktivität der Schweiz wäre die «Steuergutschrift» aber vorteilhafter. Die Hauptvorteile der Steuergutschrift sind die Vorhersehbarkeit des finanziellen Vorteils und die Möglichkeit, die Gutschrift – internationalen Buchhaltungsstandards folgend – unter bestimmten Voraussetzungen als Einkommensposition «above the line», d.h. vor EBIT, in der Erfolgsrechnung des Unternehmens auszuweisen. Dies kann dazu führen, dass nicht nur die konzerninterne Steuerabteilung sondern vor allem auch das Management und die F&E-Abteilungen den finanziellen Vorteil des Anreizes wahrnehmen und dieser nicht «nur» als reduzierter Steuer Aufwand des Unternehmens einen Effekt erzielt. Faktoren für die Beurteilung sind unter anderem die Berechnung auf Basis der Aufwendungen (d.h. keine Abhängigkeit vom wirtschaftlichen Ergebnis), die Möglichkeit einer Barauszahlung oder die Anrechnungsmöglichkeit an andere Steuern als die Einkommensteuer (z.B. Kapitalsteuer oder Lohnquellensteuer).
- **Territorium / Gebietsbeschränkungen:** Nur Tätigkeiten in der Schweiz oder auch im Ausland?  
Empfehlung: Der Bund kann es den Kantonen offen lassen, ob nur Tätigkeiten in der Schweiz oder auch solche im Ausland für die Förderung qualifizieren, da dies vor allem die Frage der Höhe des potentiellen Einnahmeausfalls betrifft. Sofern der Bund jedoch eine Beschränkung auf im Inland betriebene F&E vornehmen will (was sich durch einen Förderzweck von mehr F&E-Aktivitäten im Inland aus volkswirtschaftlicher Sicht durchaus rechtfertigen lässt), so wäre die Bestimmung (mindestens) mit einer Ausnahmeregelung zu ergänzen für Fälle, in denen qualifizierende F&E-Tätigkeiten gar nicht in der Schweiz durchgeführt werden können. Grundsätzlich sollten die Einzelheiten einer solchen Bestimmung aber den Kantonen überlassen werden.

In der parlamentarischen Diskussion sollten zusätzlich die folgenden Änderungen am Gesetzesvorschlag vorgenommen werden, da diese Aspekte den Einnahmeausfall der Kantone betreffen und daher nicht auf Bundesebene zu regeln sind:

- **Barauszahlung:** Gemäss Botschaft darf die Förderung nicht mit einer Auszahlung im Verlustfall gekoppelt werden, da sie in diesem Fall eher den Charakter einer Subvention hätte.<sup>79</sup> Dieser Aussage fehlt es jedoch an einer gesetzlichen Grundlage. Es steht den Kantonen daher frei, Barauszahlungsmöglichkeiten vorzusehen.
- **Statuswechsel beim Wechsel in die Patentbox:** Die Nachbesteuerung von bereits steuerlich geltend gemachten F&E-Aufwendungen bei Eintritt in die Patentbox widerspricht dem Förderzweck der Bestimmungen. Der Statuswechsel und die ergänzende Anwendung der Input- zur Outputförderung sind zudem Themen, die den Einnahmeausfall und die Tarifhoheit betreffen, und die somit Sache der Kantone und nicht auf Stufe des StHG zu regeln sind. Zudem führt der Absatz zu einem sehr hohen administrativen Aufwand und zu einer Beschränkung des Handlungsspielraums der Kantone. Art. 24a Abs. 2 StHG sollte daher ersatzlos gestrichen werden.

Die USR III ist eine lang diskutierte Vorlage. Die oben genannten Empfehlungen stellen die Reform nicht in Frage, sondern delegieren die Verantwortung über die konkrete Ausgestaltung klarer an die Kantone und schlagen – im Bereich der anwendbaren Methode – eine einkommensneutrale System-Verbesserung vor. Dies stellt sicher, dass gleich lange Spiesse im Vergleich zur internationalen Konkurrenz geschaffen werden und die Schweiz weiterhin als attraktiver F&E-Standort prosperieren kann.

### 3. Kantonales Recht

Beim Festlegen des Anwendungsbereiches der Inputförderung im Rahmen der Überführung der Bestimmungen der USR III ins kantonale Recht müssen die Kantone abwägen zwischen einer möglichst grossen Anreizwirkung auf der einen, und potentiellen Einnahmeeinbussen sowie administrativem Aufwand (sowohl für die Unternehmen wie auch für den Kanton) auf der anderen Seite. Die Kantone haben zudem die Wahl zwischen allgemeinen Steuersatzsenkungen, welche im «Giesskannenprinzip» in der Breite wirken würden, oder einer attraktiven Förderung von F&E, welche auf innovative Unternehmen mit hohem Gewinnpotential ausgerichtet wäre. Dabei ist vor allem zu beachten, dass Einschränkungen und Hürden zwar den potentiellen Einnahmeausfall der Inputförderung verkleinern können, dadurch jedoch die Deklaration und die Veranlagung komplexer und so auch die Effizienz vermindert werden. Als Empfehlung lassen sich aus den vorne in Kapitel III dargestellten Leitlinien die folgenden Grundsätze ableiten:

---

<sup>79</sup> Botschaft zur USR III, 1.2.5, S. 30.

- **Methode:** Steuergutschrift, da diese unter bestimmten Voraussetzungen für die nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften abschliessenden Unternehmen vorteilhafter dargestellt werden kann
- **Basis:** volumenbasiert, da dies auch bestehende F&E-Tätigkeiten in der Schweiz hält und für die Unternehmen administrativ einfacher umzusetzen ist
- **Barauszahlung:** nur als Ausnahme für finanziell notleidende Unternehmen, Start-ups und KMU (oder wenn für Erfassung einer Steuergutschrift «above the line» notwendig)
- **Territorium / Gebietsbeschränkung:** auf im Inland betriebene F&E beschränkt; als Ausnahme aber ausweiten auf im Ausland betriebene F&E, wenn diese gar nicht in der Schweiz durchgeführt werden kann
- **Qualifizierende F&E-Aufwendungen:** Innovation neben Forschung und Entwicklung ebenfalls einbeziehen; qualifizierende Aufwendungen nach Frascati- und / oder Oslo-Manual weit definieren; Regelungen der Patentbox berücksichtigen; mögliche Einschränkung auf Personalaufwendungen, da dies für die Unternehmen administrativ einfacher umzusetzen ist
- **Umfang:** Höhe des Steuervorteils je nach Rahmenbedingungen, allgemeiner Steuerstrategie (sind z.B. allgemeine Steuersatzsenkungen vorgesehen oder soll spezifisch Innovation gefördert werden?), gewünschter Förderwirkung und übrigen Definitionen festlegen; Vorteil sollte nicht auf bestimmte Industrien, Sektoren oder Technologien beschränkt werden
- **Verfahren:** Selbstdeklaration mit einfacher Online-Anmeldung innert einer bestimmten Frist (z.B. drei Jahre); Überprüfungscompetenz der zuständigen Steuerbehörde zeitlich zu beschränken.

Der Angst der Kantone,<sup>80</sup> dass die F&E-Förderung zu komplex und die Einnahmeausfälle zu gross sind, kann entgegengehalten werden, dass die Erfahrung im Ausland zeigt, dass eine Inputförderung – sofern richtig aufgesetzt – verwaltungstechnisch einfach umsetzbar ist. Die Komplexität kann durch gesetzgeberisch kluge Regelungen entscheidend entschärft werden. Schliesslich wird die F&E-Förderung längerfristig positive Wirkung zeitigen, da mit dieser Massnahme für die Volkswirtschaft und die Kantone unter dem Strich ein Nettovorteil verbleiben wird.

---

<sup>80</sup> Siehe dazu FDK, Stellungnahme.

---

## Herausgeber

Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht  
 Gegründet 1932 von † Prof. Ernst Blumenstein

---

## Stiftungsrat

Prof. Dr. René Matteotti  
 Prof. Dr. Adriano Marantelli  
 Dr. Gabriel Rumo  
 Dr. Andreas Zünd

Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Präsident)  
 Fürsprecher, Professor an der Universität Bern  
 Vizedirektor der Eidg. Steuerverwaltung, Bern  
 Fürsprecher, Präsident der zweiten öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts, Lausanne

---

## Redaktion

Prof. Dr. René Matteotti  
 Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser  
 lic. iur. Markus Küpfer

Rechtsanwalt, Professor an der Universität Zürich (Vorsitz)  
 Advokat, Professor an der Universität Lausanne (HEC)  
 Fürsprecher, Chef Abteilung Recht, Eidg. Steuerverwaltung, Bern

---

## Redaktionelle Mitarbeiter

lic. iur. Fabian Baumer  
 Prof. Dr. Urs Behnisch  
 PD Dr. Michael Beusch  
 Prof. Dr. Peter Böckli  
 lic. iur. Marc Bugnon  
  
 Prof. Dr. Hugo Casanova  
 Prof. Dr. Robert Danon  
 lic. rer. pol. Angelo Digeronimo  
 lic. iur. Claudio Fischer  
 lic. iur. Claude Grosjean  
 Prof. Dr. rer. pol. Peter Gurtner  
 Prof. Dr. Pascal Hinny  
 lic. iur. Emanuelle Jolidon  
 Dr. Martin Kocher  
 Nicole Krenger  
 Prof. Dr. Peter Locher  
 Prof. Dr. Yves Noël  
 Prof. Dr. Xavier Oberson  
 Dr. iur. Susanne Raas  
 Prof. Dr. Markus Reich  
 Prof. Dr. Felix Richner  
 Dr. Daniel Riedo  
 lic. iur. Yves Robert

Rechtsanwalt, Vizedirektor, Hauptabteilungschef Steuerpolitik, Eidg. Steuerverwaltung, Bern  
 Fürsprecher, Professor an der Universität Basel  
 Rechtsanwalt, Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen  
 Advokat, em. Professor der Universität Basel  
 Vizedirektor, Hauptabteilungschef Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eidg. Steuerverwaltung, Bern  
 Kantonsrichter, Titularprofessor an der Universität Freiburg  
 Professor an der Universität Lausanne  
 Steuerrechtskonsulent, gew. Wissenschaftlicher Adjunkt bei der Eidg. Steuerverwaltung, Bern  
 Advokat, Zürich  
 Fürsprecher, Stv. Leiter Abteilung Steuergesetzgebung, Eidg. Steuerverwaltung, Bern  
 Unternehmens- und Steuerberater, em. Professor der Universität Bern  
 Rechtsanwalt, Professor an der Universität Freiburg, Zürich  
 Gerichtsschreiberin am Bundesgericht, Lausanne  
 Rechtsanwalt, Gerichtsschreiber am Bundesgericht, Lausanne  
 BLaw (Bern), MLaw (Bern), wissenschaftliche Mitarbeiterin Universität Zürich  
 em. Professor der Universität Bern  
 Advokat, Professor an der Universität Lausanne  
 Advokat, Professor an der Universität Genf  
 Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen  
 em. Professor an der Universität Zürich  
 Rechtsanwalt, Professor an der Universität Luzern  
 Richter am Bundesverwaltungsgericht, St. Gallen  
 Fürsprecher, stv. Chef der Abteilung Recht Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eidg. Steuerverwaltung, Bern  
 Gerichtsschreiber am Bundesgericht, Lausanne  
 Professorin an der Universität Zürich  
 Advokat, Professor an der Universität Freiburg  
 em. Professor an der Universität St. Gallen  
 Professor an der Universität St. Gallen  
 Rechtsanwalt, Titularprofessor der der Universität Zürich

---

## Manuskripte, Rezensionsexemplare

sind zu adressieren an  
 rene.matteotti@rwi.uzh.ch  
 und  
 nicole.krenger@rwi.uzh.ch.

## Verlag und Administration

Editions Weblaw, Weblaw AG  
 Laupenstrasse 1, 3008 Bern  
 T +41 31 380 57 77, info@weblaw.ch  
 ISSN-Nr. 1422-3481

## Nachdrucke

Der Nachdruck der Originalartikel ist nur mit Erlaubnis der Redaktion gestattet.

## Druck

Geiger AG Bern, Habsburgstrasse 19, 3000 Bern 6