


# Machbarkeitsstudie

## Best Practice

## für eine steuerliche Inputförderung in der Schweiz

*Juni 2015*

erarbeitet von **MME** |||

im Auftrag von und mit  **Nestlé**

## Inhaltsverzeichnis

---

I.	Einleitende Zusammenfassung	3
II.	Steuerliche F&E&I-Förderung in ausgewählten Ländern	8
III.	Schlüsselemente einer neuen steuerlichen F&E&I-Förderung in der Schweiz	9
IV.	Best Practice für eine steuerliche Inputförderung in der Schweiz	11
1.	Qualifizierende Steuerpflichtige	11
2.	Anreizmechanismus	12
a)	Grundkonzept: Steuergutschrift	12
b)	Nutzung, Vortrag und allfällige Barauszahlung	14
c)	Umfang	16
d)	Volumenbasierte vs. inkrementelle Förderung	18
e)	Kein Mindestbetrag	18
f)	Keine Höchstbeträge	19
3.	Territorium / Gebietsbeschränkungen	20
4.	Qualifizierende F&E&I-Aufwendungen	22
a)	Qualifizierende Tätigkeiten	22
b)	Element der Neuartigkeit	24
c)	Qualifizierende Aufwendungen	25
5.	Verfahren	26
a)	Keine zwingende Genehmigung oder Registrierung im Voraus	26
b)	Deklaration	26
c)	Anmeldung	27
d)	Veranlagungsprozess	27
e)	Frist für Prüfung	28
f)	Zeitlicher Rahmen allfälliger Barauszahlungen	28
6.	Andere relevante Aspekte: Rahmenbedingungen	29
V.	Best-Practice-Referenzen	29
1.	Frankreich	29
2.	Irland	29
3.	Grossbritannien	30
4.	Kanada	30
5.	Singapur	30
6.	USA	30
	Abkürzungen	31
	<a href="#">Annex 1:</a> R&D&I Tax Credit Regimes location overview	
	<a href="#">Annex 2:</a> Description of Revenue Audits (Ireland)	
	<a href="#">Annex 3:</a> Research and Development Tax Credit Guidelines (Ireland)	
	<a href="#">Annex 4:</a> Guidelines on the Meaning of Research and Development for Tax Purposes (UK)	
	<a href="#">Annex 5:</a> Scientific, Research and Experimental Development Filing Requirements Policy (Canada)	
	<a href="#">Annex 6:</a> Definition of Research and Development in Income Tax Act (Singapore)	
	<a href="#">Annex 7:</a> E-Tax Guide on R&D Tax Measures (Singapore)	
	<a href="#">Annex 8:</a> User Guide for a company for the e-Filing of income tax return form (Singapore)	
	<a href="#">Annex 9:</a> Sample of R&D&I Claim Form (Singapore)	
	<a href="#">Annex 10:</a> Claim Form for Credit for Increasing Research Activities – Form 6765 (US)	
	<a href="#">Annex 11:</a> Instructions for completing Form for Credit for Increasing Research Activities – Form 6765 (US)	

## I. Einleitende Zusammenfassung

Die Schweizer Regierung hat sich aufgrund internationalen Drucks dazu entschlossen, bestimmte derzeit in der Schweiz verfügbare Steuerregimes abzuschaffen. Viele Schweizer wie auch ausländische multinationale Konzerne mit starker Geschäftspräsenz in der Schweiz werden davon betroffen sein. Die aktuelle Schweizer Unternehmenssteuerreform III (USR III) soll daher neue, international anerkannte Steuermodelle hervorbringen, damit die Schweiz als Unternehmensstandort weiterhin wettbewerbsfähig und attraktiv bleibt. In diesem Zusammenhang wird – neben anderen Massnahmen – die Einführung einer Patentbox vorgeschlagen. Diese findet auch in anderen Staaten Anwendung und führt Einkommen aus geistigem Eigentum – als Ergebnis von Forschung & Entwicklung & Innovation (F&E&I) – einer tieferen Besteuerung zu. Aktuelle internationale Entwicklungen im Steuerrecht – v.a. auf Ebene der OECD – zeigen jedoch, dass das Instrument der Patentbox in seiner Wirkung massiv eingeschränkt wird. Deshalb ist es richtig, dass der Bundesrat in der Botschaft zur USR III die aufwandseitige F&E&I-Förderung als zusätzliche Massnahmen vorschlägt.

**Steuerliche Förderung von F&E&I:** Die steuerliche Förderung von F&E&I sollte ihren Fokus auf die wohlstandfördernden F&E&I-Tätigkeiten in der Schweiz haben. Die sogenannte F&E&I-Inputförderung ("Inputförderung") fördert deshalb gezielt die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden F&E&I-Aufwendungen. Demgegenüber setzt die steuerliche Förderung mittels einer Patentbox bei den Einnahmen aus der Nutzung von geistigem Eigentum (IP) an ("Outputförderung"). Die Inputförderung ist international erprobt und anerkannt. Es existieren im Wesentlichen drei verschiedene steuerliche Input-Fördermodelle: Steuergutschrift (= Tax Credit), erhöhte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (= Super Deduction) und erhöhte Abschreibungen. Die Schweiz sollte das Modell der Steuergutschrift wählen. Dies entspricht auch der Best-Practice-Empfehlung der EU vom November 2014<sup>1</sup>. Die Hauptvorteile der Steuergutschrift sind die Vorhersehbarkeit des finanziellen Vorteils, ein geringerer Verwaltungsaufwand und vor allem die Möglichkeit, die Gutschrift - internationalen Buchhaltungsstandards folgend - als Einkommensposition ("above the line", d.h. vor EBIT) in der Erfolgsrechnung des Unternehmens auszuweisen. Letzteres stellt sicher, dass nicht nur die konzerninterne Steuerabteilung sondern vor allem auch das Management und die F&E&I-Abteilungen den finanziellen Vorteil des Anreizes wahrnehmen und dieser nicht "nur" als reduzierter Steueraufwand des Unternehmens einen Effekt erzielt. Die F&E&I-Abteilungen erhalten auf diese Weise die Möglichkeit, ihre in der Schweiz anfallenden F&E&I-Aufwendungen zu reduzieren, ihr F&E&I-Budget zu stärken und sich somit gegenüber in anderen Ländern ausgeübten F&E&I-

---

<sup>1</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 im Auftrag der Europäischen Kommission, 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).

Tätigkeiten wettbewerbsfähiger zu präsentieren. Dies ist besonders wichtig, wenn Unternehmen neue oder den Ausbau bestehender F&E&I-Zentren erwägen oder wenn sie einen möglichen Wegzug bestehender F&E&I-Einrichtungen in Betracht ziehen.

Die Einführung eines F&E&I-Steueranreizes in Form einer Steuergutschrift in Verbindung mit einer Patentbox ist in der Schweiz aus rechtlicher und administrativer Sicht gut umsetzbar. Einem potenziellen Einnahmenverlust könnten die Kantone dadurch begegnen, indem sie einen Vorteil vorerst auf tiefem Niveau einführen. In der Folge könnten sie dann schrittweise den Vorteil auf Basis empirischer Werte steigern. Entscheidend für die Effizienz und den Erfolg ist dabei der direkte und einfache Zugang ohne unnötige administrative Eintrittshürden. Deshalb sollte der Bund im Steuerharmonisierungsgesetz nur die Rahmenbedingungen der Steuergutschrift festlegen und den Kantonen den nötigen gesetzgeberischen Handlungsspielraum gewähren, damit diese den Steueranreiz auf ihre speziellen Umstände und Bedürfnisse anpassen können.

**Ökonomische Sicht:** Gemäss dem Global Innovation Index 2014<sup>2</sup> bleibt die Schweiz das vierte Jahr in Folge das innovativste Land der Welt<sup>3</sup>. Allerdings zeigt der Bericht auch, dass ein gebremstes Wachstum der öffentlichen F&E&I-Förderung, zusammen mit zögerlichen Neuinvestitionen der Unternehmen, weltweit zu einem langsameren Gesamtzuwachs der F&E&I zu führen scheinen, insbesondere in Ländern mit hohem Einkommensniveau. Zudem muss für die Schweiz beachtet werden, dass über 50% der F&E-Aufwendungen von Schweizer Unternehmen im Ausland getätigt werden<sup>4</sup>. Starke Standortkonkurrenten der Schweiz haben bereits steuerliche F&E&I-Fördersysteme eingeführt, oft zusammen mit einer Patentbox oder ähnlichen Steuervorteilen, um ein langfristig nachhaltiges Wirtschaftswachstum anzustreben. Besonders die EU-Mitgliedstaaten haben als Teil der "EU-Strategie für Wachstum" grosse Anstrengungen unternommen, um

---

<sup>2</sup> Online verfügbar unter: [www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/reportpdf/GII-2014-v5.pdf](http://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/reportpdf/GII-2014-v5.pdf).

<sup>3</sup> Das gleiche gilt gemäss dem zweiten Gesamtindex der Europäischen Union, dem Summary Innovation Index (SII), zur Position der Schweiz in Europa, online verfügbar unter: [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/innovation/files/ius/ius-2014\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/innovation/files/ius/ius-2014_en.pdf). Gemäss dem aktuellen 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)) ist die Schweiz ebenfalls unter den innovativsten Ländern. Wenn man sich allerdings die Innovationsindizes ansieht, die auf Industriesektoren basieren, ist die Schweiz nach Dänemark auf dem zweiten Platz, gefolgt von Finnland und Deutschland. Darüber hinaus liegt in Anbetracht der makroökonomischen F&E&I-Quoten die Schweiz hinter Finnland, Schweden und Deutschland. Bezüglich Patentanmeldungen liegt die Schweiz in Bezug auf Triaden-Patente hinter Japan und im Zusammenhang mit PCT-Patenten hinter Finnland und Schweden. Als Schwachpunkt für F&E&I in der Schweiz wird die unzureichende Nutzung von unternehmensinternen Mitteln identifiziert.

<sup>4</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>.

F&E&I-Tätigkeiten in ihrem Territorium zu fördern<sup>5</sup>. Im internationalen Kontext sind Schweizer Firmen mit F&E&I-Tätigkeiten in der Schweiz aufgrund des generell hohen Kostenniveaus, des starken Schweizer Frankens und mangels ähnlicher Steueranreize mit wesentlichen wirtschaftlichen Nachteilen konfrontiert<sup>6</sup>. Die Einführung einer steuerlichen F&E&I-Inputförderung (Steuergutschrift) in der Schweiz könnte diese Nachteile kompensieren und hätte darüber hinaus weitere positive Auswirkungen:

1. **Standortattraktivität:** Der internationale Standortwettbewerb um innovative Unternehmen, die hohe Schweizer Kostenbasis und der starke Schweizer Franken gefährden die Schweiz als bevorzugten F&E&I-Standort. Dies führt zu Migrationsdruck. Zudem werden die derzeit laufenden Diskussionen auf OECD-Ebene einen sogenannten "Nexus-Ansatz" für die Patentbox erfordern. Diese Entwicklungen deuten darauf hin, dass eine nachhaltige IP-Struktur die Zusammenführung von IP-Einkommen und F&E&I-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 das Management ihres geistigen Eigentums und ihre wesentlichen F&E&I-Tätigkeiten vereinen. Ein attraktives Schweizer F&E&I-Steuermodell – kombiniert mit einer Patentbox – könnte diesen Druck mildern und die Schweiz wieder als einen der attraktivsten Standorte sowohl für das Halten von geistigem Eigentum als auch für F&E&I-Tätigkeiten positionieren. Ein attraktives F&E&I-Steuermodell würde die Standortattraktivität der Schweiz sicherstellen.
2. **Schweizer Export:** Die Schweizer Exportindustrie hat grosses Interesse daran, dass F&E&I-Tätigkeiten in der Schweiz gefördert werden, da diese die Grundlage für die Produkte bilden, die in der Schweiz entwickelt und hergestellt werden. Die Schweizer Exportindustrie ist aufgrund der hohen Kostenbasis und dem starken Schweizer Franken stets gefordert, innovativ zu sein. Nur Produkte mit einem hohen Innovationsanteil können eine nachhaltige Nachfrage in den ausländischen Märkten sicherstellen und die notwendigen Margen generieren. Folglich ist der Schweizer Export, im Gegensatz zu Ländern mit Billigproduktion, stark von F&E&I abhängig. Daher würde der Wegzug von F&E&I-Tätigkeiten ins Ausland sehr wahrscheinlich auch zu einem Wegzug der Produktion mit zusätzlichem Verlust qualifizierter Arbeitsplätze führen. Ein attraktives F&E&I Steuermodell würde F&E&I und die Exportindustrie in der Schweiz erhalten.
3. **Mitnahmeeffekte (Spillovers):** Nicht nur Unternehmen, welche selber F&E&I betreiben, würden von einem Schweizer F&E&I-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 und folglich würde die Qualität der Innovation an-

---

<sup>5</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>6</sup> Es lässt sich beobachten, dass der Leistungsvorsprung der Schweiz gegenüber den EU-Staaten in Bezug auf Innovation rückläufig ist (vgl. oben Fussnote 3, SII, S. 73).

steigen und das Vorhandensein von qualifizierten Arbeitskräften für die Zukunft weiter sichergestellt. Letzteres zeigt, dass der soziale Faktor im Zusammenhang mit der F&E&I-Förderung nicht zu unterschätzen ist. Ein attraktives Schweizer F&E&I-Steuerentschuldungsmodell würde positive Mitnahmeeffekte zeitigen.

4. **Externe Finanzierung:** Hauptsächlich jüngere und kleinere Unternehmen (JU<sup>7</sup> und KMU<sup>8</sup>) haben grosse Schwierigkeiten, eine Finanzierung für F&E&I zu erhalten. Obwohl nationale Studien zeigen, dass die KMU sehr innovativ sind, sind Banken und andere externe Geldgeber nicht willens, geeignete Finanzierungen zur Verfügung zu stellen. Ein attraktives Schweizer F&E&I-Steuerentschuldungsmodell würde die Hürde für eine externe Finanzierung senken.
5. **Keine Wettbewerbsverzerrung:** Eine Inputförderung führt nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung, weil alle Steuerpflichtigen basierend auf den gleichen qualifizierenden F&E&I-Aufwendungen anspruchsberechtigt sind. Alle Unternehmen in der Schweiz könnten von einer Inputförderung profitieren, so lange sie in F&E&I investieren. Nicht der Staat ist Entscheidungsträger, bei welchem F&E&I-Projekt sich Investition und Förderung lohnt, sondern die Unternehmen selbst. Im Gegensatz zu Subventionen, welche Direktzahlungen darstellen, ist die Inputförderung eine indirekte Förderung. Sie ist nur dann von Vorteil, wenn ein Unternehmen steuerbaren Ertrag hat. Die erfolglose F&E&I wird entsprechend keine staatliche Unterstützung geniessen. Eine Ausnahme dieses Grundsatzes im Rahmen einer Barauszahlung wäre nur für junge und kleine Unternehmen zu prüfen. Aus diesen Gründen wirkt dieses Instrument zielorientierter und effizienter als Subventionen. Ein attraktives Schweizer F&E&I-Steuerentschuldungsmodell würde den Wettbewerb nicht beeinflussen und nur den erfolgreichen Unternehmer belohnen.
6. **Handlungsspielraum:** Mit der Inputförderung hätte die Schweizer Regierung ein Instrument zur Verfügung, mit dem in schwierigen wirtschaftlichen Zeiten aktiv eingegriffen werden kann; z.B. könnte die kantonale Regierung im Fall einer plötzlichen starken Wertsteigerung des Schweizer Frankens den prozentualen Anteil (Satz) der Steuerentschuldung erhöhen. Ein attraktives Schweizer F&E&I-Steuerentschuldungsmodell könnte politischen Handlungsspielraum schaffen.
7. **Internationale Akzeptanz:** F&E&I-Steueranreize werden seit Jahrzehnten in vielen OECD-Staaten, d.h. in beinahe allen EU-Ländern, den USA, Kanada, Japan, Australien, China etc. genutzt. Solche Steueranreizsysteme sind international akzeptiert und wurden weder von der EU noch von der OECD in Frage gestellt. Daher sind dies die derzeit weltweit stabilsten Steueranreize. Ein attraktives Schweizer F&E&I-Steuerentschuldungsmodell würde eine längerfristige Stabilität gewähren.

---

<sup>7</sup> Der Begriff "Jungunternehmen" muss durch die Kantone definiert werden, da er nur in Bezug auf die Barauszahlung relevant ist (vgl. unten 2. b)). Beispielsweise muss nach dem französischen Steuergesetz 2004 ein Jungunternehmen jünger als acht Jahre sein, mindestens 15% des Gesamtumsatzes in F&E-Aufwendungen investieren und bestimmte gesetzlich festgelegte Kriterien erfüllen.

<sup>8</sup> Der Begriff "Klein- und mittelständische Unternehmen" muss durch die Kantone definiert werden, da er nur in Bezug auf die Barauszahlung relevant ist (vgl. unten 2. b)). Zum EU-Recht, vgl. Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Mai 2003 (2003/361/EG), online verfügbar unter: <http://www.reach-compliance.eu/english/REACH-ME/engine/sources/regulations/launch-2003-361-EC.html>.

**Unternehmenssicht:** Um Schweizer und ausländische Unternehmen, multinationale Konzerne und KMUs Anreize zu bieten, in F&E&I zu investieren, muss die Schweiz zwei Schlüsselbedingungen erfüllen:

1. Ein "Ökosystem" unterhalten und entwickeln, indem alle Hauptakteure der F&E&I-Wertschöpfungskette zusammenarbeiten, d.h. Universitäten, Start-ups, Venture Capital Unternehmen, Industrien und Lieferanten.
2. Positive Rahmenbedingungen schaffen und nachhaltig ausgestalten, um die hohen Kosten und Risiken für F&E&I in der Schweiz auszugleichen; dazu gehören auch Steueranreize sowohl für F&E&I-Aufwendungen (Inputförderung) als auch für das Einkommen aus IP, das aus F&E&I resultiert (Outputförderung).

Diese zwei Bedingungen, Struktur und Förderung, beeinflussen einander und bilden den Nährboden für mehr F&E&I, wie dies einige Staaten, welche in direktem Standortwettbewerb mit der Schweiz stehen, bewiesen haben.

**Fazit:** Basierend auf diesen Grundsätzen und wie nachfolgend detailliert dargelegt, unterstützen und empfehlen wir ausdrücklich eine steuerliche F&E&I-Inputförderung – in Verbindung mit einer wettbewerbsfähigen Patentbox – als Teil der USTR III mit den folgenden Hauptmerkmalen:

1. Die Einführung eines Steuergutschrift-Modells (im Gegensatz zu dem in der Botschaft vom 5. Juni 2015 vorgeschlagenen Modell des Mehrfachabzugs) mit der Möglichkeit, den Steuervorteil nach internationalen Buchhaltungsstandards als Einnahmeposition "above the line" (d.h. vor EBIT) zu erfassen anstatt als Reduktion des Steueraufwands (d.h. nach EBIT).
2. Der jeweils anwendbare Prozentsatz – und damit die Höhe der Steuergutschrift – liegt im Ermessen der Kantone.
3. Im Grundsatz keine Gewährung von Steuergutschriften für Unternehmen in einer Verlustsituation; ein Vortrag im Rahmen der geltenden Verlustvortragsregeln sollte aber möglich sein.
4. Nur F&E&I-Tätigkeiten, welche in der Schweiz ausgeübt werden, qualifizieren für den steuerlichen Vorteil; für F&E&I-Tätigkeiten zwischen Gruppengesellschaften in verschiedenen Kantonen sind entsprechende Massnahmen zu treffen.
5. Die Steuergutschrift wird auf Basis der qualifizierenden F&E&I-Aufwendungen berechnet, d.h. auf dem Gesamtvolumen der F&E&I (volumenbasierte Förderung); es finden weder Mindest- noch Höchstbeträge Anwendung (d.h. keine Obergrenze).
6. Eine abstrakte Definition der qualifizierenden F&E&I-Aufwendungen im Steuerharmonisierungsgesetz, unterstützt durch eine präzise und selbsterklärende Anleitung in Wegleitungen oder Merkblättern auf Stufe Kantone, die leicht angepasst werden können.

## II. Steuerliche F&E&I-Förderung in ausgewählten Ländern

Diese Machbarkeitsstudie basiert auf einer Untersuchung von steuerlichen F&E&I-Anreizen in ausgewählten Ländern, einschliesslich starker IP-Standortkonkurrenten der Schweiz wie Irland, Singapur und Grossbritannien sowie Ländern mit langer F&E&I-Fördertradition wie Kanada, Australien, Frankreich, USA und Irland (vgl. R&D&I Tax Credit Regimes location overview, [Annex 1](#)). Darüber hinaus wurde die im November 2014 in diesem Bereich veröffentlichte Best-Practice-Empfehlung der EU berücksichtigt. In allen genannten Ländern wurden erfahrene Experten für F&E&I-Fördermassnahmen befragt.

Die Grundannahmen der Untersuchung waren:

- (a) Die Wirkung einer Patentbox-Regelung ist aufgrund der neuen internationalen Entwicklungen begrenzt (Nexus-Ansatz):
- Viele EU-/OECD-Staaten kombinieren ihr Patentboxsystem zusätzlich mit einer F&E&I-Förderung, um eine Best-In-Class-Position zu erlangen;
  - Singapur, China, Brasilien<sup>9</sup> und Irland haben gerade einen neuen F&E&I-Anreiz eingeführt oder planen derzeit diesen wesentlich zu verbessern;
  - GB, Spanien, Frankreich, Belgien und die Niederlande kennen bereits Kombinationen von Input- und Outputfördermassnahmen.
- (b) Die Schweiz zieht derzeit in Betracht, ebenfalls eine steuerliche Inputförderung einzuführen. Es gibt im Wesentlichen drei hauptsächliche Bedenken, weshalb die Schweiz zögert, eine Inputförderung für F&E&I vorzuschlagen:
- Mangel an Erfahrung sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Verwaltung;
  - Komplexität des Deklarations- und Prüfungsprozesses sowohl für die Steuerbehörde als auch den Steuerpflichtigen;
  - Schwierige Berechnung der Einnahmeverluste.

Ziel der Untersuchung war es, praktische Hilfestellungen und konkrete Informationen zu erhalten, wie die Inputförderung für F&E&I in den genannten Ländern in der Praxis gehandhabt wird. 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

---

<sup>9</sup> Brasilien wurde nicht detailliert analysiert, wird aber genannt, damit alle Kontinente mit ITI-Systemen vertreten sind.



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 diese im Vergleich zu EU-Richtlinien günstiger sind. 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.

Der Fragenkatalog der Untersuchung bestand aus sieben Bereichen:

1. Qualifizierende Steuerpflichtige
2. Anreizmechanismus
3. Territorium / Gebietsbeschränkungen
4. Qualifizierende F&E&I-Aufwendungen
5. Verfahren
6. Andere relevante Aspekte
7. Spezielle Themen

Das vorliegende Machbarkeitsstudie ist eine Zusammenstellung der von den verschiedenen Experten erhaltenen Antworten, kombiniert mit den Best-Practice-Empfehlungen der EU.

### **III. Schlüsselemente einer neuen steuerlichen F&E&I-Förderung in der Schweiz**

Die folgende Tabelle basiert auf der Zusammenfassung der Best-Practice-Empfehlungen wie diese von der EU im November 2014<sup>10</sup> veröffentlicht wurden, ergänzt durch die vorgeschlagenen Aspekte für eine steuerliche F&E&I-Förderung (ITI: Innovation Tax Incentive) in der Schweiz.

---

<sup>10</sup> Siehe oben Fussnote 1, Tabelle 6.1, S. 74.

Kategorie	Thema	EU Best-Practice-Empfehlung	Vorgeschlagener Schweizer ITI
Umfang	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 Land
	Qualifizierende Aufwendungen	F&E&I-Löhne	F&E&I-Personalaufwendungen

Zielgruppe	Territorium / Gebietsbeschränkungen	Einheitlicher Satz pro Land	Einheitlicher Satz pro Kanton (im Ermessen der Kantone)
	Rechtsform	Einheitlicher Satz für alle juristischen Personen	Einheitlicher Satz für alle juristischen Personen im gleichen Kanton
	Unternehmensgrösse	Keine Zielvorgaben	Keine Zielvorgaben
	Höchstbeträge	Keine Höchstbeträge	Keine Höchstbeträge
	Unternehmensalter	Junge Unternehmen (JU)	Keine Zielvorgaben
	Tätigkeitsfeld / Technologieart	Keine Zielvorgaben	Keine Zielvorgaben (so umfassend wie möglich)
	Mindestbetrag	Kein Mindestbetrag	Kein Mindestbetrag
	Barauszahlung	Ja, für JU	Ja, aber nur für JU, KMU, Vertrags-F&E vom Ausland in die Schweiz und finanziell notleidende Unternehmen (im Ermessen der Kantone)
	Vortragsmöglichkeit	Ja, für JU	Ja
	Zusammenarbeit	Mit öffentlichen Forschungsinstituten	Keine Anforderungen
Verfahren	Elektronische Anmeldung	Ja	Ja
	One-Stop-Anmeldung	Ja	Ja

## IV. Best Practice für eine steuerliche Inputförderung in der Schweiz

### 1. Qualifizierende Steuerpflichtige

#### Empfehlung:

- Inländische juristische Personen, die der Steuerpflicht in der Schweiz unterliegen;
- Ausländische juristische Personen mit tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz, die gemäss Art. 20 Absatz 2 Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) der Steuerpflicht in der Schweiz unterliegen; und
- Schweizer Betriebsstätten von ausländischen juristischen Personen, die der Steuerpflicht in der Schweiz unterliegen.

#### Kommentar:

Gemäss dieser Definition haben Personengesellschaften und natürliche Personen keinen Zugang zur Schweizer ITI. Dies ist vor allem im zu erwartenden zusätzlichen Nettoeinkommenverlust begründet, sollte der Kreis der qualifizierenden Steuerpflichtigen ausgeweitet werden. Da keine verbindliche EU-/OECD-Verpflichtung besteht, kann die Schweiz Personengesellschaften und natürliche Personen von den Vorteilen der ITI ausschliessen<sup>11</sup>.

In jedem Fall ist es für die Attraktivität der Schweizer ITI wesentlich, ausländische juristische Personen, die der Steuerpflicht in der Schweiz unterliegen, einzubeziehen<sup>12</sup>. Der Ausschluss von ausländischen Unternehmen oder Unternehmen mit ausländischen Inhabern wäre nicht nur diskriminierend, sondern auch kontraproduktiv, da dadurch Investitionen in F&E&I von ausländischen Gruppengesellschaften negativ beeinflusst würden<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Vgl. Antworten zu F. 1) c) des AUS, IRL, GB und US Fb.

<sup>12</sup> SG umfasst alle Arten von Geschäften mit aktiver Geschäftstätigkeit in Singapur vgl. [www.iras.gov.sg/irashome/page04.aspx?id=1592](http://www.iras.gov.sg/irashome/page04.aspx?id=1592). FR ITI ist ebenfalls für Personengesellschaften möglich, siehe französischer Fb. 1) c) i.

<sup>13</sup> Gemäss Anlage 5, 1.45 des Irischen Fb. ist die Tatsache, dass die Irische Steuergutschrift von allen der Steuerpflicht unterliegenden juristischen Personen geltend gemacht werden kann, unabhängig von der Grösse des Unternehmens oder dem Sektor, für eine kleine Nation mit einer offenen Volkswirtschaft sehr wichtig.

## 2. Anreizmechanismus

Es existieren verschiedene Arten von F&E&I-Inputfördersystemen. Im Allgemeinen können drei Ansätze unterschieden werden: Steuergutschrift (= Tax Credit), erhöhte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (= Super Deduction) und erhöhte Abschreibungen. In einigen Ländern besteht eine Kombination dieser Systeme<sup>14</sup>.

<b>Steuergutschrift</b>	<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 für F&amp;E&amp;I-Mitarbeiter gezahlte Lohnsteuer oder im Fall der Anwendbarkeit des Anreizes auch für selbstständig Erwerbende auf die Einkommenssteuer angewendet werden.</li></ul>
<b>Erhöhte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Eine erhöhte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen verringert tatsächlich den Betrag des steuerbaren Gewinns, welcher der Gewinnsteuer unterliegt, indem die F&amp;E&amp;I-Aufwendungen "überhöht" abgezogen werden können.</li><li>• Beispiel: Wenn die qualifizierenden F&amp;E&amp;I-Aufwendungen 100 CHF betragen und der Satz des überhöhten Abzugs 1,5 beträgt, dann wird der abzugsfähige Aufwand für Steuerzwecke auf 150 CHF erhöht und dadurch der steuerbare Gewinn um weitere 50 verringert.</li></ul>
<b>Erhöhte Abschreibungen</b>	<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.</li></ul>

### a) Grundkonzept: Steuergutschrift

#### Empfehlung:

Eine Steuergutschrift als Grundkonzept in Übereinstimmung mit der von der EU empfohlenen Best Practice, kombiniert mit der Option, diesen Tax Credit-Vorteil aus buchhalterischer Sicht "above the line" zu erfassen.

#### Kommentar:

Die Steuergutschrift verringert die Gewinnsteuer, die das Unternehmen zu zahlen hat, während die erhöhte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen tatsächlich den steuerbaren

<sup>14</sup> Vgl. den volumenbasierten Anreiz in GB, der für grosse Unternehmen entweder eine erhöhte Abzugsfähigkeit von qualifizierenden Aufwendungen in Höhe von 130% oder eine Steuergutschrift "above the line" von 10% und für KMU eine erhöhte Abzugsfähigkeit von qualifizierenden Aufwendungen von 225% vorsieht (vgl. GB Fb. F. 2) c).

Gewinn verringert, indem für Steuerzwecke die F&E&I-Aufwendungen "überhöht" abgezogen werden können.

Vorteile aus einem Tax Credit-System sind für den Steuerpflichtigen besser vorhersehbar als jene aus einer erhöhten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen und sind empfohlene Best Practice<sup>15</sup>. Aus ökonomischer Sicht gibt es nur kleine Unterschiede zwischen Steuergutschriften und einer erhöhten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, aber aus administrativer Sicht sind Steuergutschriften dem erhöhten Abzug vorzuziehen, weil eine Reduktion des ordentlichen Steuersatzes nicht direkt die ITI-Vorteile beeinflussen<sup>16</sup>. Wann immer eine Änderung des Gewinnsteuersatzes erfolgt, entspricht der Effekt des erhöhten Abzugs dem der Angleichung. Dies ist bei Steuergutschriften nicht der Fall. Der gewährte Vorteil eines Systems mit Steuergutschrift ist steuersatzunabhängig.

Die buchhalterische Erfassung "above the line" würde qualifizierenden Unternehmen ermöglichen, die F&E&I-Steuergutschrift als Einkommensposten zu verbuchen. Dies würde direkt ihre F&E&I-Aufwendungen reduzieren. Folglich hilft dies dabei ihr F&E&I-Budget zu managen, indem potenziell mehr in F&E&I-Tätigkeiten investiert werden kann. Durch die Gestaltung des Steuervorteils als Ergebnis ihrer Tätigkeiten mit Auswirkung auf die Erfolgsrechnung der Abteilung – da die Steuergutschrift "above the line" den EBIT erhöht – steigert der Tax Credit ausserdem die konzerninterne Visibilität der F&E&I-Abteilung. Die Fähigkeit, eine Steuergutschrift "above the line" anzubieten, war ein wesentliche Verbesserung der Förderungssysteme in Irland<sup>17</sup> und GB<sup>18</sup>. Im Vergleich zum erhöhten Abzug von Aufwendung oder einer Steuergutschrift "below the line", würde die Steuergutschrift "above the line" zu folgenden Vorteilen führen:

- Stärkung des EBITDA<sup>19</sup>;
- Tatsächliche Kostenreduzierung: teure hoch qualifizierte F&E&I-Arbeitsplätze würden in der Schweiz bleiben und zusätzliche F&E&I-Arbeitsplätze von ausländischen Investoren würden angezogen;

---

<sup>15</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, 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>16</sup> In SG wird die erhöhte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen angewendet. Dennoch wird in der Antwort auf F. 2) g) des SG-Fb. das Steuergutschriftsystem für die Schweiz empfohlen.

<sup>17</sup> Seit der Einführung des Systems in Irland hat die Anzahl der Unternehmen, die von der Gutschrift profitieren, sich von weniger als 75 auf fast 1,500 (Vgl. Anlage 5 zu IRL Fb., 2.5.) gesteigert. Der "above the line"-Ansatz ermöglicht es irischen Tochtergesellschaften von multinationalen Unternehmen, ihre F&E&I-Tätigkeit auf Basis von 75% der tatsächlichen Kosten der pro Kopf durchgeführter F&E&I in Irland anzubieten im Vergleich mit Tochtergesellschaften in anderen Jurisdiktionen (vgl. Anlage 5, 1.24).

<sup>18</sup> Die 2014 veröffentlichten Statistiken zur Forschungs- und Entwicklungssteuergutschrift in GB (vgl. Anlage 12 zum GB-Fb., S. 7) zeigen einen Anstieg der Anträge im Vergleich zu den vorherigen Jahren in Höhe von 26% aufgrund von günstigen politischen Veränderungen.

<sup>19</sup> Mit einem positiven Einfluss auf den Aktienpreis, was die Attraktivität der Schweiz für börsennotierte Unternehmen erhöht.

- Steigerung der Visibilität und Einsatz;
- Verbindung zu Budget-/Leistungsbemessung.

Internationale Rechnungslegungsstandards (IFRS), welche für gewöhnlich von börsenkotierten Unternehmen in der Schweiz angewendet werden, geben keine klare Richtlinien vor, wo in der Erfolgsrechnung ein Steueranreiz zu erfassen ist. Um den Vorteil "above the line" geltend machen zu können ist es massgebend, die wirtschaftliche Substanz des Steueranreizes zu berücksichtigen und zu definieren, ob das Schema die Merkmale eines staatlichen Zuschusses (mit Erfassung vor EBIT) oder einer Gewinnsteuergutschrift (erfasst nach EBIT) aufweist.

Typischerweise kann ein Steueranreiz, der auf Basis der Aufwendungen ("Input") berechnet wird und nicht vom wirtschaftlichen Ergebnis abhängt (d.h. weder vom steuerbaren Gewinn noch vom Gewinnsteuerbetrag), als Zuschuss betrachtet (mit oder ohne Verrechnung mit Steuerschulden) und vor EBIT erfasst werden.

Im Gegensatz dazu würde die Berechnung des Betrags des Anreizes auf Basis des Bilanzergebnisses, des steuerpflichtigen Gewinnes, des Gewinnsteuerbetrags oder anderer ("Output") Modelle dem Schema Merkmale verleihen, wonach die Gewinnsteuergutschrift unter EBIT dargestellt werden müsste.

Bis dato ist noch offen, welche Anforderungen Swiss GAAP FER in dieser Hinsicht stellt.

## **b) Nutzung, Vortrag und allfällige Barauszahlung**

### Empfehlung:

In erster Linie ist die Steuergutschrift dazu zu nutzen, die Gewinnsteuerschuld des Unternehmens für das laufende Jahr zu verringern.

Vortrag der Steuergutschrift: Weist ein Unternehmen im laufenden Jahr keine ausreichenden Gewinnsteuerschuld auf, kann die überschüssige Gutschrift vorgetragen und auf zukünftige Gewinnsteuern angerechnet werden. Die Vortragsperiode sollte den allgemeinen Verlustvortragsbestimmungen entsprechen. Den Kantonen bleibt es vorbehalten das Recht einzuführen, ungenutzte Steuergutschriften mit der kantonalen Steuerschuld anderer Konzerngesellschaften zu verrechnen.

Barauszahlung im Verlustfall (optional): Es liegt im Ermessen der Kantone, im Verlustfall die Möglichkeit einer Barauszahlung vorzusehen. Barauszahlungen sind vor allem für JU, KMU, Vertrags-F&E&I vom Ausland in die Schweiz und finanziell notleidende Unternehmen sinnvoll.

Rücktrag: Keine Rücktragsmechanismen, die es ermöglichen würden, Steuerrückerstattungen von vergangenen Jahren zu erhalten, in welchen das Unternehmen Gewinnsteuern gezahlt hat.

### Kommentar:

Die Möglichkeit, überschüssige Steuergutschriften auf andere Jahre vorzutragen ist für die Wirksamkeit einer Schweizer ITI wesentlich: es ermöglicht Unternehmen, den Steueranreiz in vollem Umfang zu nutzen, und bietet Unternehmen mehr Flexibilität in ihren Investitionsentscheidungen. Um Umstrukturierungen aufgrund der Einführung einer Schweizer ITI zu vermeiden, wäre es für einen Kanton zudem sinnvoll, den Steuerpflichtigen das Recht zuzubilligen, überschüssige Steuergutschriften auch an die Steuerschuld anderer Konzerngesellschaften innerhalb des gleichen Kantons und in der gleichen Steuerperiode anzurechnen.

Mit einem Barauszahlungssystem könnte ein Unternehmen unter bestimmten Bedingungen beantragen, die Steuergutschrift in bar ausbezahlt zu erhalten, anstatt sie vorzutragen. Entwicklungen in Frankreich, Kanada und GB bezüglich Barauszahlungen<sup>20</sup> führen zum Schluss, dass diese für Unternehmen als Liquiditätsquelle attraktiv sind.

Barauszahlungsmöglichkeiten sind besonders für finanziell notleidende Unternehmen<sup>21</sup> wie auch für KMU<sup>22</sup> und JU essentiell, da diese oft unverzüglich Liquidität benötigen und keinen Nutzen davon haben, die Gutschrift auf zukünftige Steuerperioden vorzutragen.

Diese sind ausserdem eine Notwendigkeit für Auftragsforschung vom Ausland in die Schweiz, wie beispielsweise innerhalb eines internationalen Konzerns von einer Muttergesellschaft zu einem Schweizer F&E&I-Zentrum (im Allgemeinen vergütet über einen Kostenaufschlag). Der Grund hierfür liegt darin, dass letztere den Steueranreiz grundsätzlich nicht nutzen können, weil sie nur eine geringe Steuerkapazität haben. In solchen Situationen sollten die Kantone eine Barauszahlung in Betracht ziehen. Darüber hinaus würde eine Barauszahlung als Nebeneffekt die Schweizer ITI für ausländische Investitionen noch attraktiver machen.

Die Umwandlung des Vortragsbetrags in eine Barauszahlung ermöglicht es dem Kanton, zukünftige Einnahmeverluste (d.h. latente Steueransprüche) in aktuelle Einnahmeverluste umzuwandeln. Im Fall einer Barauszahlung könnte für die Umwandlung des Vortragsbetrags ein zu bestimmender prozentualer Abschlag Anwendung finden. Es liegt im Ermessen der Kantone, diesen Abschlag zu definieren<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> Vgl. CAN-Fb. F. 2) b) und g) bezüglich Lobbying grosser Unternehmen, um Barauszahlungen zu erhalten, und GB-Fb. F. 2) c), in dem beschrieben ist, dass nach der gesetzlichen Änderung im April 2013 auch grosse Unternehmen eine Barauszahlung für F&E-Aufwendungen beantragen können.

<sup>21</sup> Der Ausdruck "finanziell notleidendes Unternehmen" muss durch die Kantone definiert werden. Allerdings sollte er 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 ist nicht wirtschaftlich liquidiert oder inaktiv, führt ihre Tätigkeit weiter und befindet sich nicht in Nachlassliquidation oder in Konkurs.

<sup>22</sup> Vgl. Beilage 5 zu IRL-Fb. F. 2.2.

<sup>23</sup> Anmerkung: Eine Barauszahlung würde dazu führen, dass – sobald die Vortragsperiode abgelaufen ist – Unternehmen die Barauszahlung im letzten Jahr einer solchen Periode auslösen würden.

Im Ergebnis hat ein Unternehmen im Zuge der Steuererklärung die Wahl, ob die Steuergutschrift:

- a) zwingend mit der aktuellen kantonalen Steuerschuld verrechnet wird (oder - falls zulässig - mit der aktuellen kantonalen Steuerschuld einer anderen Konzerngesellschaft im gleichen Kanton);
- b) vorgetragen wird; oder
- c) optional und wenn nach a) und b) noch möglich, unter bestimmten Bedingungen als Barauszahlung mit einem geeigneten Einschlag vergütet wird.

Rückträge<sup>24</sup> werden für das Konzept einer Schweizer ITI nicht empfohlen, auch wenn diese den Steueranreiz attraktiver machen würden, da rückwirkende Änderungen der Einkünfte vergangener Jahre in der Schweizer Steuerlandschaft nicht üblich sind.

### **c) Umfang**

#### Empfehlung:

Es liegt im Ermessen der Kantone, die Höhe (Satz) der Steuergutschrift zu definieren. Es wird empfohlen, den gleichen Satz für alle Unternehmen im entsprechenden Kanton anzuwenden, unabhängig von Grösse, Alter, Industrie, Technologie und Art der F&E&I.

#### Kommentar:

Gemäss Verfassung sind ausschliesslich die Kantone berechtigt, den Umfang eines Steuergutschriftsystems zu definieren, da dieses im Zusammenhang mit der Tarifhoheit steht. Beim System der erhöhten Abzugsfähigkeit von Aufwendungen könnte der Umfang dagegen durch das StHG geregelt werden, da dies nur die Steuerbemessungsgrundlage betrifft. Da aber die Kantone in der Schweiz sehr unterschiedliche Steuersätze anwenden, ist es unmöglich, einen die gesamte Schweiz umfassenden gleichwertigen Anreiz auf StHG-Ebene zu regeln. Zusätzlich sollte der Umfang 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 solchen Anreizes finden. Ein attraktives ITI-System würde F&E&I-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.

---

<sup>24</sup> In Übereinstimmung mit unserer Untersuchung bieten IRL (vgl. 2.3 in Anlage 3 zum IRL-Fb.), die USA (vgl. Fb. 2) c) des US-Fb.) und Singapur (vgl. F. 2) c) des SG-Fb.) eine Option zum Rücktrag von einem Jahr. Kanada bietet diese Möglichkeit bis 3 Jahre zurück. Alle Länder bieten den Vortrag ins Folgejahr.



Des Weiteren müssen die Rahmenbedingungen im jeweiligen Kanton berücksichtigt werden (siehe unten 6. Andere relevante Aspekte)<sup>25</sup>. Der Satz der Steuergutschrift muss an die Definition der qualifizierenden Kategorien von Aufwendungen für die Schweizer ITI gekoppelt sein. Wenn die Definition der qualifizierenden Aufwendungen eher eng gefasst ist, dann kann der Satz der Steuergutschrift dementsprechend höher ausfallen.

Die EU vertritt in Bezug auf die Grösse von F&E&I-Unternehmen 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&I verbunden. Folglich sind sie einem erheblichen Fremdwährungskursrisiko ausgesetzt. Derzeit haben Schweizer KMU mit dem starken Schweizer Franken zu kämpfen und Schweizer Arbeitsplätze sind bedroht (Produktion und F&E&I-Sektor). Zusätzlich sind kleinere KMU und JU 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 möglicherweise zu geringerem Druck auf die etablierten Unternehmen, zu investieren. Aber auch grosse Unternehmen, insbesondere Schweizer Multinationale Konzerne (MNCs) und ausländische MNCs mit wesentlichen Tätigkeiten in der Schweiz sollten auf gleiche Weise wie alle anderen Unternehmen Zugang zu wettbewerbsfähigen F&E&I-Anreizen haben, damit diese ihre F&E&I-Tätigkeiten in der Schweiz auf lange Sicht erhalten und weiterentwickeln, trotz der hohen Betriebskosten in der Schweiz gegenüber anderen Ländern und trotz des starken Schweizer Frankens. Folglich sollten die Grösse des Unternehmens und dessen Alter sowie die jeweiligen Umstände bei der Bestimmung des Umfangs der Steuergutschrift keine Rolle spielen; jedoch sind sie relevant für den Aspekt der Barauszahlung, da KMU und JU keinen Nutzen aus einer vorteilhaften Steuergutschrift ziehen, solange sie keinen Gewinn generieren<sup>26</sup>.

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>27</sup>. Die Anbindung steuerlicher Anreize an bestimmte Bereiche kann Neukombination einschränken, steht den Marktbedingungen und dem Wettbewerb entgegen, Ressourcen frei den vielversprechendsten Bereichen zuzuordnen, und kann zu weniger Innovation führen. Darüber hinaus widerspricht eine solche Einschränkung dem Hauptvorteil einer Inputförderung, bei welcher der Gesetzgeber nicht die Entscheidung von F&E&I-Projekten im Privatsektor beeinflusst (d.h. er versucht nicht, die „Gewinner“ herauszupicken, mit dem Risiko einer zu langsamen Reaktionszeit bei bahnbrechenden Innovationen).

---

<sup>25</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 (vgl. Darstellung "Provincial Research and Development Tax Incentives" F. 2) c) des kanadischen Fb).

<sup>26</sup> Vgl. oben Abschnitt 2.b).

<sup>27</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.

#### **d) Volumenbasierte vs. inkrementelle Förderung**

##### Empfehlung:

Volumenbasierte Förderung.

##### Kommentar:

Es existieren zwei Ansätze zur Bestimmung der Basis von F&E&I-Steueranreizen, die volumenbasierte und die inkrementelle Förderung. Der volumenbasierte Ansatz gilt für alle qualifizierenden F&E&I-Aufwendungen, während die inkrementelle Förderung nur den Zuwachs-Teil hiervon betrifft, d.h. sie wird als Zuwachs auf einem Durchschnittsbetrag berechnet, den das Unternehmen entweder in einem bestimmten Zeitraum oder in einer bestimmten Anzahl von (vergangenen) Jahren aufwies.

Die Zuwachsförderung ist nicht in der Lage, bestehende F&E&I-Tätigkeiten in der Schweiz zu halten und Unternehmen an der Verlagerung von Teilen der oder der gesamten F&E&I-Tätigkeiten ins Ausland zu verhindern. Darüber hinaus ist der Verwaltungsaufwand wesentlich höher, da die aktuellen F&E&I-Ausgaben mit den Ausgaben der vorangegangenen Jahre als Referenzperiode verglichen werden müssen. Sie führt auch zu Diskriminierung gegenüber Unternehmen mit hohen F&E&I-Ausgaben. Folglich würde die Zuwachsförderung zu ungerechtfertigter Diskriminierung führen und könnte potenziell Anreize für Standortverlagerungen von F&E&I-Tätigkeiten schaffen, mit entsprechenden Steuergestaltungsmöglichkeiten<sup>28</sup>.

#### **e) Kein Mindestbetrag**

##### Empfehlung:

Kein Mindestbetrag.

##### Kommentar:

Grundsätzlich würde ein Mindestbetrag kleine Unternehmen von den Vorteilen des Schweizer ITI ausgrenzen, was wirtschaftlich nicht gerechtfertigt ist. Er würde zu unerwünschtem Gestaltungsverhalten seitens der Steuerpflichtigen und somit zu mehr Verwaltungsaufwand und weniger Effizienz seitens der Verwaltung führen<sup>29</sup>. Jegliche Anfor-

---

<sup>28</sup> Die volumenbasierte Förderung wird in Australien, Kanada, Frankreich, Singapur und GB angewendet. In Irland ist der Anreiz sowohl als Zuwachs- wie auch volumenbasierte Förderung ausgestaltet, abhängig von der entsprechenden Periode. Für Geschäftsjahre ab dem 01/01/2015 gilt nur noch der volumenbasierte Ansatz (vgl. Irischer Fb. F. 2) c) 3., S. 7 für Details). Die USA wenden dagegen nur die Zuwachsförderung an.

<sup>29</sup> Vgl. GB-Fb. 2) b), S. 5: GB hatte einen Mindestbetrag für KMU vorgesehen; dieser wurde aber gestrichen, weil er dazu führte, dass Unternehmen Anträge manipulierten, was zu höherem Verwaltungsaufwand führte. Nur Australien hat noch immer einen Mindestschwellenwert (vgl. Australischer Fb. F. 2) c) 2.).

derung zur Investition eines bestimmten Betrags in F&E&I, um von einem Steuervorteil profitieren zu können, bringt kleinere Unternehmen in eine nachteilige Position, obwohl sie auf lange Sicht möglicherweise wichtig für die Innovationsstärke der Volkswirtschaft sind. Eine hohe Minimalanforderung wirkt zugunsten grosser etablierter Unternehmen und kann den Wettbewerb verzerren.

Allerdings kann festhalten werden, dass im Falle von sehr geringen qualifizierenden Aufwendungen das Antragsverfahren als natürliche Schranke wirkt.

#### **f) Keine Höchstbeträge**

##### Empfehlung:

Keine Höchstbeträge.

##### Kommentar:

Ein Höchstbetrag macht den Anreiz weniger attraktiv, weil dadurch der Nachteil entsteht, dass die optimale F&E&I-Investitionsplanung von Unternehmen verzerrt wird. Es wird ein Anreiz geschaffen, die F&E&I-Tätigkeiten so zu verteilen, dass ein maximaler Steuervorteil entsteht, wobei F&E&I-Budgets über Zeitperioden, über Unterauftragnehmer und über Länder verteilt werden oder - im schlimmsten Fall - teilweise Tätigkeitsverlagerungen vorgenommen werden, wenn der Höchstbetrag erreicht wird<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> In keinem der untersuchten Länder finden betragsmässige Ausklammerungen oder Höchstbeträge Anwendung.

### 3. Territorium / Gebietsbeschränkungen

#### Empfehlung:

Beschränkung ausschliesslich auf in der Schweiz ausgeübte Tätigkeiten.

Optional: Ausnahme, wenn die qualifizierenden F&E&I-Tätigkeiten in der Schweiz gar nicht ausgeführt werden können<sup>31</sup>.

#### Kommentar:

1. Die Anwendung der Schweizer ITI wird auf ausschliesslich in der Schweiz ausgeübte Tätigkeiten beschränkt.
2. Die qualifizierenden F&E&I-Tätigkeiten werden vom zur Steuergutschrift berechtigten Unternehmen selber ausgeübt; oder
3. Die qualifizierenden F&E&I-Tätigkeiten werden durch Auftrag von einer anderen Konzerngesellschaft oder von einem Dritten vorgenommen, solange die entsprechenden Tätigkeiten in der Schweiz ausgeübt werden.
4. Der Schweizer ITI-Anspruch kann in der Schweiz nur einmal für die gleichen qualifizierenden Aufwendungen geltend gemacht werden.

Nur F&E&I-Tätigkeiten, die innerhalb des Schweizer Staatsgebiets durchgeführt werden, führen zu volkswirtschaftlichen Vorteilen in der Schweiz<sup>32</sup>. Aufgrund der Niederlassungs-

---

<sup>31</sup> Es sollte eine Ausnahmeregelung für Fälle vorgesehen werden für Fälle, in denen qualifizierende F&E&I-Tätigkeiten gar nicht in der Schweiz durchgeführt werden können. Ausländische qualifizierende F&E&I-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 Anlagen, Fachwissen oder Ausrüstung verlangt, die in der Schweiz nicht verfügbar sind; oder
  - Zugang zu Populationen (Lebewesen) erfordert, die in der Schweiz nicht verfügbar sind; oder
  - Zugang zu einer geografischen oder geologischen Besonderheit verlangt, die in der Schweiz nicht verfügbar ist.

<sup>32</sup> In Frankreich und Irland muss die qualifizierende Forschungstätigkeit in der EU bzw. im EWR erfolgen. 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 genehmigt hat. In Singapur müssen die Abzüge nicht in Verbindung zu in Singapur durchgeführten Forschungstätigkeiten stehen. In GB können Forschungstätigkeiten ausserhalb von GB auftreten, die Arbeit muss aber von einem britischen Unternehmen beaufsichtigt werden.

freiheit 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.

Im Fall eines F&E&I-Vertrags mit einem Dritten kann der Auftraggeber der F&E&I (der die Finanzierung, das Risiko und das Eigentum der F&E&I inne hat) in seiner Steuererklärung den Schweizer ITI beantragen, sofern er sein Steuerdomizil in der Schweiz hat.

Im Fall eines konzerninternen F&E&I-Vertrags und wenn sowohl der Auftraggeber als auch der Auftragnehmer steuerlich in der Schweiz ansässig sind, kann nur der Auftraggeber die ITI-Vorteile beantragen, und zwar in dem Kanton, in dem er ansässig ist. Dies verhindert einen doppelten F&E&I-Steueranreiz für die gleichen F&E&I-Aufwendungen, führt aber auch dazu, dass der Kanton des Auftraggebers einen Steuervorteil gewährt, ohne einen sofortigen volkswirtschaftlichen Vorteil der F&E&I-Tätigkeiten in seinem Gebiet zu haben. Allerdings hat dies auf der anderen Seite zwei Vorteile: a) der Kanton des Auftraggebers riskiert nicht, dass die F&E&I-Tätigkeiten nur aus steuerlichen Gründen in einen anderen Kanton verlagert werden; und b) aufgrund des Eigentums an den F&E&I-Ergebnissen wird der Kanton des Auftraggebers von zusätzlichen Steuereinnahmen profitieren wenn das Resultat von F&E&I, d.h. Immaterialgüterrechte und Knowhow, später Einkommen generiert.

Qualifizierende Schweizer Steuerpflichtige mit F&E&I-Betriebsstätte in einem anderen Kanton: solche Fälle sollten den allgemeinen Grundsätzen der Auftrags-F&E&I (siehe oben) folgen und bedürfen folglich der Analyse, wo sich das IP-Eigentum befindet und wo die F&E&I-Tätigkeiten ausgeübt werden. Da die Schweizer ITI nach der Steuerauscheidung angewandt wird, führt nur das Steuergutschriftssystem zu einer fairen interkantonalen Ausscheidung, weil dieses die Steuerbemessungsgrundlage nicht beeinflusst, was dagegen im Fall des erhöhten Abzugs von Aufwendungen der Fall wäre.

Für den Fall, dass der Auftraggeber das Steuerdomizil nicht in der Schweiz hat, kann der in der Schweiz ansässige Auftragnehmer der F&E&I den Schweizer ITI in seiner Steuererklärung geltend machen.

In einem interkantonalen Kontext muss sichergestellt werden, dass in Übereinstimmung mit internationalen Transfer-Pricing-Standards diejenige Gesellschaft, die den Steueranreiz geltend macht, nachweisen kann, dass die F&E&I-Tätigkeiten in ihrem Auftrag, unter ihrer Kontrolle und ihrem Management, durch ihre Finanzierung und auf ihr Risiko ausgeübt wurden<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> In Australien sind Auftragskosten in den qualifizierenden Aufwendungen inbegriffen, wenn sie direkt mit der Forschung in Zusammenhang stehen (vgl. Australischer Ansatz in AUS-Fb. F. 3) c), S. 11). In Kanada qualifiziert Auftragsforschung mit Dritten, Universitäten, Colleges und Arbeitsgemeinschaften (vgl. Anlage 3 zum kanadischen Fb.). In Frankreich gibt es eine Obergrenze für private Auftragsforschung (vgl. F. 3) c) des französischen Fb.). In Irland sind Auftragskosten mit bestimmten Obergrenzen umfasst (vgl. Irische Gesetzgebung F. 3) c) des irischen Fb.). 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 Singa-

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

Die Staaten legen normalerweise individuelle Definitionen in Bezug auf die jeweiligen Kategorien qualifizierender Tätigkeiten und Aufwendungen fest. Ein Best in Class F&E&I-Steueranreiz bietet den qualifizierenden Steuerpflichtigen ein Höchstmass an Rechtssicherheit betreffend Qualifikation der Tätigkeiten. Die Definition der qualifizierenden Tätigkeiten und Aufwendungen und die Frage, ob diese sich mit der Definition des Frascati<sup>34</sup> und/oder des Oslo-Handbuchs<sup>35</sup> decken, wird von den Tätigkeiten abhängen, die damit gefördert werden sollen.

##### a) Qualifizierende Tätigkeiten

###### Empfehlung:

Auf Bundesebene (StHG) ist nur eine sehr allgemein abstrakte Definition der qualifizierenden Tätigkeiten erforderlich. Eine kurze Definition von Forschung und Entwicklung (F&E) wäre ausreichend. Die Frage ist, ob die Schweiz weitere Elemente in eine solche Definition einbeziehen möchte, die über die traditionelle F&E-Definition hinausgehen, wie beispielsweise:

- a) Innovation, die mit Technologien und Industrieprozessen zusammenhängt, einschliesslich Tätigkeiten (Marktforschung, Verbraucherbeforschung und Tests, etc.), die entscheidend sind um F&E&I und deren Ergebnisse in Produkte und Dienstleistungen umzuwandeln; und
- b) Nutzung von F&E&I und Prozessen in der produzierenden Industrie.

###### Kommentar:

Für die Attraktivität einer ITI ist es wesentlich, dass die Definition der qualifizierenden Tätigkeiten präzise und selbsterklärend ist. Dies kann durch Wegleitungen oder Merkblätter erfolgen, die

---

pore regulation, verfügbar online unter: [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedfiles/e-Tax\\_Guide/etaxguide\\_IIT\\_RnDTaxMeasures\\_2015-01-22.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedfiles/e-Tax_Guide/etaxguide_IIT_RnDTaxMeasures_2015-01-22.pdf)). In GB 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 (vgl. GB Fb. F. 3) c), S. 8). In den USA können Unternehmen 65% der Auftragsforschung geltend machen, wenn die weitervergebenen Tätigkeiten innerhalb der USA erfolgen (vgl. USA Fb. F. 3) c) S. 8f).

<sup>34</sup> Vgl. OECD-Frascati-Handbuch 2002: Allgemeine Richtlinien für statistische Erhebungen über Forschung und experimentelle Entwicklung, online verfügbar auf Englisch unter: <http://www.oecd.org/innovation/inno/frascaticmanualproposedstandardpracticeforsurveysonresearchandexperimentaldevelopment6thedition.htm>.

<sup>35</sup> Vgl. OECD-Oslo-Handbuch 2005: Richtlinien für das Sammeln und die Interpretation von Innovationsdaten, 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).

1. In den Schweizer Nationalsprachen und in Englisch verfügbar sein sollten;
2. Vergleichs- und Berechnungsbeispiele beinhalten sollten, vorzugsweise in einer Onlineversion, wie dies beispielweise bei der Inputförderung in Singapur, Irland und GB praktiziert wird<sup>36</sup>;
3. idealerweise mit Buchhaltungsstandards bezüglich F&E-Aufwendungen übereinstimmen sollten, um separate Identifikation und Dokumentation zu vermeiden.

Wie oben bereits gesagt, kann das Anknüpfen von Steueranreizen an bestimmte Industrien oder Sektoren zu weniger F&E&I führen.

Das Frascati-Handbuch, welches von der OECD im Jahr 2002 herausgegeben wurde und als Referenz dient, 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>37</sup>".

Die Definition von qualifizierender F&E im ITI-System in GB ist wesentlich enger als die Definition des Frascati-Handbuchs. Das System in GB beschränkt F&E auf Fortschritte in Wissenschaft und Technologie. Kulturelle und gesellschaftliche Fortschritte sind ausdrücklich ausgeschlossen:

"Wissenschaft ist die systematische Studie der Natur und des Verhaltens des physischen und materiellen Universums. Arbeit in Künsten, Geisteswissenschaften und Sozialwissenschaften, einschliesslich Wirtschaft, sind im Sinne dieser Richtlinien keine Wissenschaften. Mathematische Techniken werden zwar häufig in der Wissenschaft genutzt, sind aber an und für sich nicht Wissenschaft, es sei denn, es handelt sich um Fortschritte, die die Natur und das Verhalten des physischen und materiellen Universums aufzuzeigen<sup>38</sup>".

Das ITI-System in GB bezieht sich auf F&E&I in Bezug auf Wissenschaft und Technologie. Die Definition von qualifizierender F&E&I im ITI-System in GB ist ebenfalls enger als die Definition der Innovation des Oslo-Handbuchs, das 2005 von der OECD herausgegeben wurde. Das Oslo-Handbuch 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

---

<sup>36</sup> Vgl. Abschnitt 3 von Anlage 3 zum irischen Fb. sowie Anlage 9 zum GB-Fb.

<sup>37</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>38</sup> Vgl. Anlage 9 zum GB-Fb. Nr. 15.

Aussenbeziehungen."<sup>39</sup>. Während Innovationstätigkeiten (wie im Oslo-Handbuch definiert) auch im Rahmen der Definition von F&E&I in GB qualifizieren könnten (d.h. Innovation wird durch einen Fortschritt in Wissenschaft oder Technologie erzielt), geht die Definition des Oslo-Handbuchs noch weiter. Zum Beispiel umfasst die Definition des Oslo-Handbuchs Marketinginnovationen und organisatorische Innovationen. Das F&E&I-System in GB hingegen schliesst Fortschritte nicht wissenschaftlicher oder nicht technologischer Natur wie Marketing- oder organisatorische Fortschritte aus.

## **b) Element der Neuartigkeit**

### Empfehlung:

Definition der Neuartigkeit als "Neu für das Land".

### Kommentar:

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 Fragestellung, dem aktuellen Wissensstand und dem im betrachteten Bereich geläufigen Verfahren auskennt"<sup>40</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>41</sup>.

Das Neuartigkeitskriterium "neu für die Welt" unterstützt F&E&I 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, schränkt aber den Fokus des Instruments ein, so dass ein grösseres Budget erforderlich wird. Das Neuartigkeitskriterium "neu für das Land" fördert keine Nachahmungen zwischen Unternehmen, welche im gleichen Land angesiedelt sind, und ist einfacher umzusetzen.

---

<sup>39</sup> Vgl. Oslo-Handbuch S.40ff.

<sup>40</sup> Vgl. Frascati-Handbuch, S. 34.

<sup>41</sup> In Übereinstimmung mit dem 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, 5.3., S. 59; Belgien, Kanada, Frankreich, Litauen, Polen, Portugal, Rumänien, Slowenien, Spanien, Schweden, GB, Kroatien und Tschechische Republik.



### c) Qualifizierende Aufwendungen

#### Empfehlung:

Ein System, das ausschliesslich Personalkosten berücksichtigt.

#### Kommentar:

Das Frascati-Handbuch umfasst die folgenden Kategorien von qualifizierenden F&E-Aufwendungen, vorausgesetzt, dass sie bei der Ausübung qualifizierender F&E-Tätigkeiten angefallen sind<sup>42</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.

Das Oslo-Handbuch erweitert diese Aufwandskategorien um die folgenden, vorausgesetzt, dass diese bei der Ausübung qualifizierender F&E-Tätigkeiten angefallen sind<sup>43</sup>:

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

Personalkosten machen meistens den grössten Teil der Kosten von F&E&I-Projekten oder -Abteilungen eines Unternehmens aus. Daher sind dies im Allgemeinen auch die wichtigsten oder hauptsächlichen qualifizierenden Aufwendungen für einen F&E&I-Steueranreiz. Daraus folgt, dass ein F&E&I-Steueranreiz, der einzig auf Personalaufwendungen basiert, immer noch einen wertvollen Vorteil für die beantragenden Unternehmen bieten würde und daher ein praktikables System wäre. Darüber hinaus könnten die Kantone in Erwägung ziehen, eine solche Reduktion der qualifizierenden Aufwandbasis durch eine Erhöhung des anwendbaren Satzes für die Steuergutschrift zu kompensieren. Die Reduktion von qualifizierenden F&E&I-Aufwendungen einzig auf F&E&I-Personalaufwendungen kann eine effiziente Methode sein, um den Verwaltungsaufwand

---

<sup>42</sup> Vgl. Frascati-Handbuch 2002, S. 108ff.

<sup>43</sup> Vgl. Oslo-Handbuch S. 62ff.

für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden zu beschränken. Insbesondere kann es einfacher sein, zwischen F&E&I- und Nicht-F&E&I-Arbeitseinsätzen als zwischen F&E&I- und Nicht-F&E&I-Investitionen zu unterscheiden. Es ist gegebenenfalls erforderlich, für Auftrags-F&E&I spezielle Regelungen zu treffen.

## 5. Verfahren

### a) Keine zwingende Genehmigung oder Registrierung im Voraus

#### Empfehlung:

Keine zwingende Genehmigung oder Registrierung im Voraus.

#### Kommentar:

Um einen Anreiz attraktiv zu machen, ist es wichtig, dass dieser keine Eintrittshürde bestimmt.

Ein System mit zwingender Vorabgenehmigung wird nicht empfohlen, weil dies grösseren Verwaltungsaufwand, mehr Kosten und weniger Effizienz bedeuten würde.

Jeder Steuerpflichtige kann von der zuständigen kantonalen Steuerbehörde bezüglich der Qualifikation eines F&E&I-Projekts vor dem Beginn der entsprechenden F&E&I-Arbeitsgänge einen Vorabbescheid anstreben. Dieser Vorabbescheid (Steuerruling) ist ein Angebot der kantonalen Behörden an den Steuerpflichtigen, darf aber unter keinen Umständen eine Vorbedingung sein, um von der Schweizer ITI zu profitieren<sup>44</sup>.

### b) Deklaration

#### Empfehlung:

Eine Selbstdeklaration ist empfohlene Best Practice, mit einer Frist von drei Jahren zur Geltendmachung des Anspruchs.

---

<sup>44</sup> In Australien müssen sich Steuerpflichtige registrieren (vgl. F. 2) c) 1., S. 6 des australischen Fb.). In Kanada, Frankreich, Irland und den USA werden weder Vorabgenehmigungen noch Registrierungen verlangt. In Frankreich und GB besteht die Möglichkeit des Vorabentscheids. In Singapur ist im Allgemeinen keine Vorabgenehmigung erforderlich. Allerdings hat Singapur entsprechende Regulierungen für bestimmte grosse und komplexe Projekte geschaffen (Referenz online verfügbar unter: [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedfiles/e-Tax\\_Guide/etaxguide\\_IIT\\_RnDTaxMeasures\\_2015-01-22.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedfiles/e-Tax_Guide/etaxguide_IIT_RnDTaxMeasures_2015-01-22.pdf)).

### Kommentar:

Das Schweizer Steuersystem basiert traditionell auf dem Selbstdeklarationsverfahren. Viele Länder haben solche Selbstdeklarationsverfahren für ihre F&E&I-Anreize eingeführt. Die zusätzliche Publikation von detaillierten Wegleitungen zuhanden der Steuerpflichtigen für das Ausfüllen in entsprechenden Onlineformularen kann zu einem effizienten Verfahren führen<sup>45</sup>. Qualifizierende F&E&I-Aufwendungen aus einem Steuerjahr können bis zum Ende des dritten darauf folgenden Steuerjahrs geltend gemacht werden. Wenn sie bis zum Ende des dritten Jahres nicht geltend gemacht wurden, erlischt das Recht auf Geltendmachung automatisch. Eine Dreijahresfrist 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).

### **c) Anmeldung**

#### Empfehlung:

Elektronische Anmeldung.

#### Kommentar:

Eine einfache Online-Anmeldung verbessert die Nutzungsraten und die Effizienz der Verwaltungsprozesse<sup>46</sup>. Insbesondere Startup-Unternehmen könnten entmutigt werden, sich für einen Steueranreiz anzumelden, wenn sie sich mit Unsicherheiten in Bezug auf Verfahrenskosten konfrontiert sehen.

### **d) Veranlagungsprozess**

#### Empfehlung:

Es liegt im Ermessen der Kantone, den Veranlagungsprozess zu definieren.

---

<sup>45</sup> Vgl. Kanadas Anleitung zu Formular T661 in Anlage 14 zum kanadischen Fb. (vgl. [Annex 5](#)) bzw. die Irish Research and Development Tax Credit Guideline (vgl. [Annex 3](#)). Alle untersuchten Länder wenden ein Selbstdeklarationsverfahren an.

<sup>46</sup> Kanada, Irland und GB praktizieren diesen Ansatz bereits in effizienter Weise (vgl. Tax Analysts Document Service Doc 2015-576, Eine Studie zu 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, 6.6., S. 94).

#### Kommentar:

Viele Länder haben einen F&E&I-Anreiz eingeführt, ohne zusätzlich Personal mit entsprechendem Fachwissen anzustellen, und die meisten Verwaltungen haben über die Zeit ausreichendes Fachwissen aufgebaut.

Die Einschätzung, ob eine Tätigkeit / ein Projekt zu einem F&E&I-Anreiz berechtigt, erfordert spezielleres Fachwissen als die bloße Feststellung der entsprechenden qualifizierenden Aufwendungen. Daher ersuchen die Steuerbehörden in einigen Ländern im Fall einer Überprüfung der qualifizierenden Tätigkeiten / Projekte externe Unterstützung<sup>47</sup>. Dies können Universitäten (EPFL, EPZL, etc.), unabhängige Wissenschaftsinstitute oder Beratungsunternehmen mit geeignetem F&E&I-Fachwissen sein. Die Kosten für diese externe Unterstützung müssen vereinbart und vom Antragsteller bezahlt werden.

#### **e) Frist für Prüfung**

##### Empfehlung:

Dreijährige Frist zur Prüfung.

##### Kommentar:

Die Steuergutschrift kann von der kantonalen Steuerbehörde innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren nach dem Ende der Steuerperiode, in der die Deklaration erfolgt ist, überprüft werden. Rechtssicherheit ist für die Steuerpflichtigen und dementsprechend für die Attraktivität einer Inputförderung wesentlich. Daher müssen Vorteile, die aus einem F&E&I-Anreiz resultieren, nach einem bestimmten Zeitraum definitiv veranlagt sein.

#### **f) Zeitlicher Rahmen allfälliger Barauszahlungen**

##### Empfehlung:

Barauszahlung erfolgt einen Monat nach der Onlineerklärung, falls ein solcher Mechanismus besteht und ist Gegenstand einer späteren Überprüfung im gewöhnlichen Veranlagungsprozess.

##### Kommentar:

Für das Wachstum junger Unternehmen mit Liquiditätsengpässen ist der Zugang zu externer Finanzierung wichtig. Insbesondere für diese Unternehmen sollte der zeitliche Rahmen für allfällige Barauszahlungen des F&E&I-Anreizes so kurz wie möglich sein. Wenn der Entscheid für eine Barauszahlung erst lange nach der Investition gefällt wird,

---

<sup>47</sup> Siehe Annex 2.

wird das Förderinstrument keine positive Wirkung auf Jungunternehmen haben. Dies würde den Wettbewerb verzerren, da etabliertere Unternehmen weniger fesselnde Liquiditätsengpässe haben<sup>48</sup>.

## **6. Andere relevante Aspekte: Rahmenbedingungen**

### Empfehlung:

Die unterschiedlichen Rahmenbedingungen der jeweiligen Kantone und der Schweiz müssen erkannt und berücksichtigt werden.

### Kommentar:

Die Rahmenbedingungen sind ebenfalls wichtig für den Erfolg einer Schweizer ITI. Wenn die Rahmenbedingungen in einem Land nicht befriedigend sind, ist es unwahrscheinlich, dass das alleinige Anbieten eines Steueranreizes eine Auswirkung auf Innovationen hat.

Für die Rekrutierung ausländischer Talente wird empfohlen, einen vereinfachten Zulassungsprozess einzuführen. Länder wie Australien, die Niederlande, Frankreich und GB bieten vereinfachte Bedingungen für hochqualifizierte Arbeitskräfte in der wissensbestimmten Wirtschaft<sup>49</sup>.

## **V. Best-Practice-Referenzen**

### **1. Frankreich**

Frankreich ist ein exzellentes Beispiel dafür, wie Jungunternehmen als Zielgruppe für einen Steueranreiz zu gewinnen. Der Status "junge innovative Unternehmen", geschaffen mit dem Steuergesetz 2004, bietet eine Steuerbefreiung auf Gewinne für KMU, welche jünger als acht Jahre sind und mindestens 15% ihrer Kosten in F&E investieren.

### **2. Irland**

Das irische ITI-Schema deckt ein breites Spektrum von qualifizierenden Aufwendungen ab und bietet einen einheitlichen Satz von 25% für alle Arten von Unternehmen, einschliesslich ausländischer Rechtspersonen. Das Anmeldeverfahren ist sehr einfach (Online-Anmeldung, One-Stop-Agentur und Merkblätter; vgl. [Annex 3](#)). Diese Einfachheit in Kombination mit der durch die Barauszahlung gebotenen Flexibilität macht das irische Steuergutschriftssystem international zum "Klassenbesten".

---

<sup>48</sup> Derzeit bietet nur Frankreich eine sofortige Barauszahlung an.

<sup>49</sup> Vgl. Australisches Kompetenzvisum (AUS-Fb. F. 7) a)), das französische "Kompetenz und Talent"-Visum (vgl. französischer Fb. F. 7) a)) und das "Punktbasierte System (PBS)" in GB (GB-Fb. F. 7) a)).

### **3. Grossbritannien**

Die F&E&I-Steuererleichterungsmodelle in GB stehen für eine einfache Umsetzung. Alle relevanten Informationen sind online leicht zugänglich und es gibt verschiedene Stellen, wo Unternehmen Beratung erhalten können (vgl. [Annex 4](#)). In Anbetracht des Neuartigkeitskriteriums "neu für die Welt" werden nur Tätigkeiten unterstützt, welche Fachwissen oder Fähigkeiten gesamthaft fördern.

### **4. Kanada**

Die Steuergutschrift in Kanada war eines der ersten steuerlichen F&E&I-Fördersysteme. Faktisch handelt es sich um eine volumenbasierte F&E&I-Steuergutschrift, die Vorzugsätze für lokale kleine Unternehmen bietet. Kanada bietet eine der verständlichsten Verwaltungspraxen (vgl. [Annex 5](#))

### **5. Singapur**

Der F&E&I-Anreiz in Singapur besteht ebenfalls durch ein einfach umgesetztes Antragsverfahren. Steuerpflichtige, die von der Steuer-ITI profitieren, müssen gemeinsam mit der Steuererklärung des Unternehmens ein F&E&I-Antragsformular einreichen (vgl. [Annexe 6-9](#)).

### **6. USA**

In den USA müssen Steuerpflichtige zunehmende Forschungsgutschriften über bestimmte Formulare (Form 6765, vgl. [Annex 10](#)) deklarieren. Dem Steuerpflichtigen werden detaillierte Leitlinien an die Hand gegeben (vgl. [Annex 11](#)).

## **Abkürzungen**

<b>AUS</b>	Australien (australisch)
<b>bzw.</b>	beziehungsweise
<b>CAN</b>	Kanada (kanadisch)
<b>CH</b>	Schweiz
<b>EBIT</b>	Earnings Before Interest and Taxes (Gewinn vor Zinsen und Steuern)
<b>EBITDA</b>	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization (Gewinn vor Zinsen, Steuern, Wertminderungen und Abschreibungen)
<b>EWR</b>	Europäischer Wirtschaftsraum
<b>EU</b>	Europäische Union
<b>F-</b>	Frage
<b>Fb.</b>	Fragebogen
<b>F&amp;E</b>	Forschung und Entwicklung
<b>F&amp;E&amp;I</b>	Forschung und Entwicklung und Innovation
<b>FR</b>	Frankreich / französisch
<b>GAAP</b>	Generally Accepted Accounting Principles (Allgemein anerkannte Grundsätze der Rechnungslegung)
<b>GB</b>	Grossbritannien
<b>GII</b>	Global Innovation Index
<b>G&amp;V</b>	Gewinn und Verlust
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards
<b>IP</b>	Intellectual Property (Geistiges Eigentum)

<b>IRL</b>	Irland
<b>ITI</b>	Innovation Tax Incentive (Steuerliche Inputförderung)
<b>JU</b>	Jungunternehmen
<b>KMU</b>	Klein- und mittelständische Unternehmen
<b>MNC</b>	Multinational Company (Multinationales Unternehmen)
<b>Nr.</b>	Nummer
<b>OECD</b>	Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>p.a.</b>	per annum
<b>PCT</b>	Patent Cooperation Treaty (Vertrag über die Internationale Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Patentwesens); der PCT-Vertrag unterstützt Anmelder, die weltweiten Patentschutz für ihre Erfindungen anstreben, ist Patentämtern bei der Entscheidungsfindung zur Patenterteilung behilflich und erleichtert den allgemeinen Zugang zu einer Fülle von erfindungsbezogenen technischen Informationen. Mit der Einreichung einer PCT-Anmeldung können Anmelder gleichzeitig Patentschutz für ihre Erfindung in 148 Ländern anstreben.
<b>SG</b>	Singapur
<b>SII</b>	Summary Innovation Index
<b>StHG</b>	Schweizer Steuerharmonisierungsgesetz
<b>Tax Credit</b>	Steuergutschrift
<b>Triade-Patent</b>	Als "Triade-Patent" oder "weltmarktrelevante Patente" werden Patente bezeichnet, die sowohl beim Europäischen, US-amerikanischen als auch japanischen Patentamt angemeldet werden.
<b>USA</b>	United States of America



**USR III**                    Unternehmenssteuerreform III  
**vgl.**                        vergleiche  
**vs.**                         versus