



# Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz

**Wettbewerbsfähigkeit der steuerlichen  
F&E-Investitionsförderung in der Schweiz**

November 2021

---

[kpmg.ch](https://www.kpmg.ch)





# Inhalt

06	<b>Executive Summary</b>
08	<b>Forschung und Innovation in der Schweiz</b>
10	<b>Steuerliche Förderung von F&amp;E in der Schweiz</b>
16	<b>Steuerliche Förderung von F&amp;E im Ausland</b>
20	<b>Auswirkungen von laufenden Besteuerungsprojekten auf die steuerliche F&amp;E-Investitionsförderung</b>
25	<b>Umfrage</b>
28	<b>Fazit und Empfehlungen</b>
30	<b>Anhang I: Steuerliche Förderungsmassnahmen von F&amp;E im Ausland</b>
49	<b>Anhang II: Ergänzung zur Umfrage</b>

Diese Studie hat KPMG AG im Auftrag des Staatssekretariats für Bildung, Forschung und Innovation («SBFI») erstellt. Für die Inhalte ist KPMG AG verantwortlich.



# Vorwort



Forschung und Entwicklung («F&E») stellt die essenzielle Grundlage für Innovationen dar und damit auch für neue Produktentwicklungen, neue bzw. verbesserte Dienstleistungen und Technologien und indirekt für eine wirtschaftliche Weiterentwicklung der Schweiz. F&E ist entscheidend, um gesellschaftliche und wirtschaftliche Herausforderungen zu bewältigen, einschliesslich einer Pandemie, wie sich jüngst zeigte. Die Schweiz baut daher seit Jahren mit einer gezielten Bildungs-, Forschungs- und Innovationspolitik die Rahmenbedingungen für die Standortqualität für F&E weiter aus und verbessert die wirtschaftliche Attraktivität durch strategische, gezielte Investitionen. Ein wichtiges Element ist seit dem 1. Januar 2020 mit der Umsetzung der Vorlage zur Steuerreform und AHV-Finanzierung («STAF») dazugekommen: Steuerliche Anreize zur Förderung von F&E, sowohl auf der Seite der Ausgaben als auch auf der Seite der daraus generierten Einkünfte. Diese Steueranreize gilt es von allfälligen Subventionen abzugrenzen, welche unabhängig vom Gewinn eines Unternehmens ausbezahlt werden.

Die Schweiz geniesst globale Anerkennung als eines der Länder mit der höchsten Innovationskraft. Die Schweiz belegt in internationalen Innovationsindexen und Rankings oft einen Spitzenrang. In der jüngeren Vergangenheit verdichteten sich jedoch Anzeichen, dass weitere Anstrengungen seitens der Schweiz notwendig sind, um diese Position zu halten, denn der internationale Wettbewerb in Bezug auf attraktive Forschungsstandorte hat sich zunehmend verschärft.

Die Schweiz möchte für F&E-betreibende Unternehmen attraktiv bleiben und die von Unternehmen betriebene F&E in der Schweiz erhalten. Die Zahl der Schweizer Unternehmen, die F&E betreiben, nimmt seit einigen Jahren jedoch kontinuierlich ab, und die F&E-Investitionen konzentrieren sich zunehmend auf wenige Unternehmen. Basierend auf

dieser Ausgangslage hat KPMG im Auftrag des Staatssekretariats für Bildung, Forschung und Innovation («SBFI») diese Studie zur Wettbewerbsfähigkeit der steuerlichen F&E-Investitionsförderung in der Schweiz erstellt und eine Umfrage zur Thematik bei Schweizer Unternehmen durchgeführt.

Bereits in den Jahren 2011 und 2015 hatte KPMG zusammen mit der Schweizerisch-Amerikanischen Handelskammer ähnliche Umfragen durchgeführt. Die aktuelle Umfrage umfasst neben internationalen Grosskonzernen wiederum auch zahlreiche KMU.

Die vorliegende Studie wirft nicht nur einen Blick auf ausländische Staaten, um die Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer F&E-Steueranreize zu beurteilen, sondern bezieht auch aktuelle internationale Entwicklungen im Unternehmenssteuerumfeld mit ein. Insoweit ist diese Publikation auch als Beitrag zur Unterstützung der aktuellen Diskussion in Bezug auf eine erwartete globale Mindestbesteuerung und deren Auswirkungen auf F&E-Steueranreize zu verstehen.

## **Olivier Eicheneberger**

Director

Leiter steuerliche F&E-Förderung  
KPMG Schweiz

# Executive Summary

Die Schweiz verfügt heute über eine starke Innovationskraft und wird gemeinhin als innovativstes Land der Welt geführt. Diese bedeutende Stellung verdankt die Schweiz sowohl den hier domizilierten grossen multinationalen Unternehmen als auch den zahlreichen KMU, welche eine hohe Innovationskraft haben. Viele dieser Unternehmen betreiben jedoch bereits heute zunehmend F&E im Ausland, sei es aufgrund der Nähe zu den Absatzmärkten oder Produktionsstätten, oder sei es aufgrund tieferer Kosten oder anderer attraktiverer Rahmenbedingungen. Dieser Tendenz der Verlagerung von F&E gilt es – in Anbetracht des starken internationalen Wettbewerbs – entgegenzuwirken. Um den F&E-Standort Schweiz und die Innovationskraft zu erhalten beziehungsweise zu stärken, sind innovationsfördernde Rahmenbedingungen zwingend. Mit Annahme der STAF-Vorlage und Einführung der Patentbox sowie des zusätzlichen F&E-Abzugs per 1. Januar 2020, wurden weitere Massnahmen ergriffen, um den F&E-Standort Schweiz zu erhalten. Ziel dieser Studie ist es aufzuzeigen, wo die Schweiz nach Umsetzung der STAF im internationalen Wettbewerb betreffend steuerliche Förderung von F&E steht und in wie fern sich internationale Entwicklungen (insbesondere BEPS 2.0) auf die steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz auswirken.

## Situation in der Schweiz nach Einführung der STAF-Massnahmen

Auf Bundesebene gibt es in der Schweiz nach wie vor nur die Möglichkeit für künftige F&E-Aufträge an Dritte Rücklagen bis zur Höhe von 10% des steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 1 Mio. zu bilden. Auf kantonaler Ebene sind Rücklagen für zukünftige F&E-Aufträge an Dritte ebenfalls oft möglich.

Mit Einführung der STAF wurden die Kantone ermächtigt, auf dem F&E-Aufwand soweit er wissenschaftliche Forschung und wissenschaftsbasierte Innovation im Sinn des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und Innovation («FIFG») darstellt und im Inland angefallen ist, einen zusätzlichen steuerlichen Abzug von 50% zu gewähren.

Weiter wurde mit Umsetzung der STAF die Patentbox auf kantonaler Ebene eingeführt. Mit der Patentbox wird der Reingewinn, der auf Patente oder vergleichbare Rechte entfällt, ermässigt besteuert. Die gesetzliche Ermässigung beträgt 90%, die Kantone konnten jedoch auch eine geringere Entlastung vorsehen. Der Entlastungseffekt der STAF-Massnahmen wurde durch den Gesetzgeber auf maximal 70% beschränkt, die STAF-Abzüge dürfen also den steuerbaren Gewinn vor diesen Abzügen um nicht mehr als 70% redu-

zieren. Auch hier können die Kantone jedoch eine engere Entlastungsgrenze vorsehen.

## Wo steht die Schweiz im Vergleich zu anderen Ländern?

Der Vergleich mit den anderen Ländern zeigt, dass die Schweiz sich im internationalen Steuerwettbewerb nach wie vor auf einem Spitzenplatz befindet. Dies liegt jedoch daran, dass die (ordentlichen) Steuersätze in der Schweiz mit einem Tiefstwert in Zug von 11.85% sowie einem Durchschnitt aller Kantone von 14.87% vergleichsweise tief sind. Vergleicht man die F&E-Steueranreize der Schweiz mit den Anreizen der anderen Länder, schneidet die Schweiz verhalten ab. Beim Zusatzabzug für F&E belegt die Schweiz mit einem zusätzlichen (kantonalen) Abzug von 50% den letzten Platz der hier betrachteten Länder. Bei der schweizerischen Patentbox ist die ersichtliche Entlastung mit maximal 90% zwar konkurrenzfähig mit anderen Ländern, doch ist hier auch zu berücksichtigen, dass diese Entlastung nur auf Kantons- und Gemeindeebene Anwendung findet. Aufgrund der insgesamt eher tieferen Steuersätze in der Schweiz ist das Besteuerungsniveau in der Patentbox im Rahmen anderer Länder. Ebenfalls gilt es zu berücksichtigen, dass die Patentbox in der Schweiz auf Patente und vergleichbare Rechte beschränkt ist, weshalb im Vergleich zu anderen Ländern nicht patentierte, sondern lediglich urheberrechtlich geschützte Software und immaterielle Schutzrechte wie Designs/Gebrauchsmuster oder anderweitiges technisches Know-How nicht für die Patentbox qualifiziert. Für die Schweiz besteht hier noch Entwicklungspotenzial.

## Aktuelle Entwicklungen und Auswirkungen auf die steuerliche F&E-Investitionsförderung

Internationale Besteuerungsprojekte, die sich auf die vorhandene steuerliche F&E-Investitionsförderung in der Schweiz auswirken, bestehen insbesondere im Rahmen des BEPS 2.0 Projektes (Säule 1: Neuverteilung von Besteuerungsrechten und Anpassung Gewinnzuteilungsvorschriften zugunsten der Marktstaaten; Säule 2: globale Mindestbesteuerung). Dabei ist insbesondere die angestrebte globale Mindestbesteuerung zu beachten. Kurz gefasst ist festzuhalten, dass die kürzlich mit der STAF eingeführten Massnahmen zur steuerlichen Förderung von F&E (F&E-Zusatzabzug und die Patentbox) voraussichtlich wesentlich von der Mindestbesteuerung betroffen sein dürften. Insbesondere dürfte die globale Mindestbesteuerung bei betroffenen Unternehmen die Anwendung der Patentbox in vielen Kantonen faktisch verhindern, im Falle von Hochsteuerkantonen, kann die Patentbox aber weiterhin dazu beitragen, die Steuerbelastung bis auf das Niveau der Mindestbesteuerung zu senken. Der F&E-Zusatzabzug könnte allenfalls von möglichen substanzbasierten Ausnahmen profitieren, womit

er für gewisse Unternehmen weiterhin einen Vorteil bringen könnte. Somit sind die steuerlichen F&E-Förderungsmaßnahmen weiterhin als wichtiges Instrument beizubehalten bzw. weiterzuentwickeln. Bei von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen, welche die Patentbox anwenden, besteht aber Handlungsbedarf für andere Förderungsmaßnahmen, welche international akzeptiert sind.

### Ergebnisse aus der Umfrage

KPMG hat per Online-Fragebogen eine Umfrage durchgeführt, um die aktuelle Situation von F&E-betreibenden Schweizer Unternehmen zu ergründen und einen Eindruck über die Ansichten und Meinungen dieser Unternehmen bezüglich der aktuellen steuerlichen Förderung von F&E in der Schweiz und international zu erlangen. Das Teilnehmerfeld erstreckte sich von KMU bis hin zu internationalen Konzernen. Es ist zu beachten, dass die an der Umfrage teilnehmenden Unternehmen eine grössere Nähe zu F&E-Aktivitäten hatten als andere Unternehmen in der Schweiz. Die Ergebnisse der Umfrage können nicht als repräsentativ für die Gesamtwirtschaft angesehen werden.

73% der befragten Unternehmen stufen die steuerlichen Fördermassnahmen für F&E-Tätigkeiten bei der Standortwahl als wichtig oder sehr wichtig ein. Die Umfrage zeigt darüber hinaus auf, dass etwas weniger als die Hälfte (43%) der teilnehmenden Unternehmen bereits eine der beiden mit der STAF eingeführten Massnahmen zur steuerlichen Förderung von F&E nutzt oder in Zukunft nutzen möchte. Die 57% der Unternehmen, welche keine der beiden Massnahmen nutzen, haben die Nichtgeltendmachung wie folgt begründet: F&E-Aktivitäten qualifizieren nicht (31%), administrative Aufwand zu hoch (19%), Schwierigkeit, die notwendigen Informationen zu sammeln (16%), zu geringer Nutzen (14%). Einige haben auch geantwortet, dass die Instrumente zu wenig bekannt seien oder das notwendige Know-How in der Firma nicht vorliegt, um die erforderlichen Schritte zur Geltendmachung eines Abzugs vorzunehmen. Mit Blick auf diese Antworten möchten wir mit dieser Studie somit auch dazu beitragen, die Instrumente in der Schweiz bekannter zu machen. Weiter hat die Umfrage gezeigt, dass die Unternehmen den Instrumenten auch in Zukunft eine relevante Bedeutung zumessen bzw. deren Relevanz zukünftig sogar höher eingeschätzt wird – und dies unabhängig, ob die globale Mindestbesteuerung (Säule 2) eingeführt wird oder nicht. In der Umfrage hatten die Unternehmen ferner die Möglichkeit Vorschläge abzugeben, wie der Zusatzabzug für F&E sowie die Patentbox verbessert werden könnten. Die Unternehmen fordern an erster Stelle, die Anwendung der Instrumente administrativ zu vereinfachen sowie den damit verbundenen Aufwand zu verringern (z.B. Reduktion

der Komplexität der erforderlichen Daten, pragmatische Umsetzung). Weiter wünschen sich viele Unternehmen eine breitere Anwendung der Instrumente. Diesbezüglich fordern die Unternehmen zum Beispiel den Umfang der qualifizierenden Rechte für die Patentbox zu erweitern oder die Definition «F&E» auszuweiten. An dritter Stelle geben die Unternehmen an, dass die Instrumente zum momentanen Zeitpunkt noch zu wenig bekannt sind und diesbezüglich mehr Klarheit herrschen sollte.



# 1 Forschung und Innovation in der Schweiz

Forschung und Innovation ist in der Schweiz von grosser Bedeutung. Dies insbesondere da das Land wegen der hohen Preise als Produktionsstandort für Massenprodukte zu teuer ist und über keine bis wenig bedeutende Rohstoffvorkommen verfügt. Entsprechend setzte die Schweiz bereits in der Vergangenheit auf die Entwicklung von Produkten und die Erbringung von Dienstleistungen mit hoher Wertschöpfung.

## 1.1 Führende Position der Schweiz

Im internationalen Vergleich ist die Schweiz im Bereich der Forschung und Innovation führend. So gilt die Schweiz als innovativstes Land gemäss *Global Innovation Index 2021*.<sup>1</sup> Nach dem *European Innovation Scoreboard 2021* ist die Schweiz auf der Innovationsskala in Europa die Nummer eins.<sup>2</sup> Die Stärken der Schweiz sind nach dieser Studie insbesondere attraktive Forschungssysteme, qualifiziertes Personal und geistiges Eigentum. Im Hinblick auf die Indikatoren dieser Studie schnitt die Schweiz besonders gut ab mit Blick auf internationale wissenschaftliche Co-Publikationen, ausländische Doktoranden und «Lifelong learning». Obwohl sie immer noch auf Platz eins im europäischen Vergleich ist, hat die Schweiz auf der Bewertungsskala im Vergleich zu den Vorjahren Punkte eingebüsst, was insbesondere auf eine geringere Bewertung der staatlichen Förderung von F&E in der Wirtschaft, der Beschäftigung im Bereich von wissensintensiven Aktivitäten, des Exports von wissensintensiver Dienstleistungen sowie der umweltbezogenen Technologien zurückzuführen ist.<sup>3</sup>

## 1.2 Einige Zahlen und Fakten

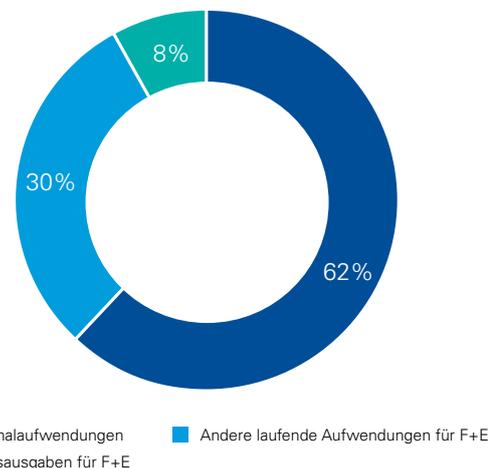
In der Schweiz werden jährlich grosse Summen für F&E ausgegeben. Im Jahr 2019 betragen die Intramuros F&E-Aufwendungen<sup>4</sup> insgesamt rund CHF 22,9 Mrd. Dies

machte rund 3.15% des Bruttoinlandsprodukts (BIP) der Schweiz aus.<sup>5</sup> Davon fielen rund 68%, (d.h. rund CHF 15,5 Mrd.) in der Privatwirtschaft, rund 29% (d.h. rund CHF 6,6 Mrd.) bei den Hochschulen, 3% (d.h. CHF 610 Mio.) bei privaten Organisationen ohne Erwerbszweck und 1% (CHF 214 Mio.) beim Bund an. Im internationalen Vergleich lag die Schweiz bei den Ausgaben für F&E in Relation zum BIP hinter Israel, Südkorea, Schweden, Japan, Österreich und Deutschland zurück, positionierte sich jedoch klar über dem OECD-Durchschnitt von 2.47% des BIP. Ein Blick auf die Zahlen der letzten Jahre zeigt, dass sich die Schweiz in dieser Beziehung stetig steigern konnte.<sup>6</sup>

Bei der Finanzierung der F&E-Aufwendungen spielte in der Schweiz die Privatwirtschaft mit 65% (rund CHF 14,8 Mrd.) im Jahr 2019 die grösste Rolle. Der Bund und die Kantone gaben zusammen insgesamt CHF 6,3 Mrd. für F&E aus, wovon 85% den Hochschulen zuflossen. Aus dem Ausland flossen CHF 1,4 Mrd. in schweizerische F&E-Aktivitäten. Demgegenüber wurden aus der Schweiz CHF 7,6 Mrd. in die Forschung und Innovation im Ausland investiert, wobei rund 89% dieser Mittel aus der Privatwirtschaft stammten.<sup>7</sup>

Die Personalkosten machen den grössten Teil der Ausgaben im Bereich F&E in der Schweiz aus. In der Privatwirtschaft wurden im Jahr 2019 von den rund CHF 15,5 Mrd. F&E-Ausgaben rund CHF 9,6 Mrd. für Personal aufgewendet. Demgegenüber fielen rund CHF 4,6 Mrd. für andere F&E-Aufwendungen an und Investitionsausgaben für F&E stellten rund CHF 1,3 Mrd. dar.<sup>8</sup> Das Verhältnis dieser Ausgaben für das Jahr 2019 lässt sich wie folgt darstellen:

### Verteilung der F&E-Aufwendungen in der Privatwirtschaft im Jahr 2019



Quelle: Bundesamt für Statistik, F&E-Aufwendungen der Privatwirtschaft, 2021

<sup>1</sup> World Intellectual Property Organization, Global Innovation Index, 14. Auflage, 2021, S. 4 f., <https://www.globalinnovationindex.org/gii-2021-report#https://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/reportpdf/gii-full-report-2021.pdf>.

<sup>2</sup> Europäische Kommission, European Innovation Scoreboard 2021, S. 29 f., <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/46013>.

<sup>3</sup> Europäische Kommission, European Innovation Scoreboard 2021, S. 74, <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/46013>.

<sup>4</sup> Unter Intramuros-F&E-Aufwendungen versteht man den Betrag der Aufwendungen für die Aktivitäten im Bereich Forschung und Entwicklung einer bestimmten Einrichtung (Unternehmen, Universität usw.).

<sup>5</sup> Zum Ganzen Bundesamtes für Statistik (BFS), Forschung- und Entwicklung (F+E)-Aufwendungen, publiziert am 27. Mai 2021, <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bildungswissenschaft/technologie/indikatorsystem/zugang-indikatoren/w-t-input/f-e-aufwendungen.assetdetail.16984295.html>

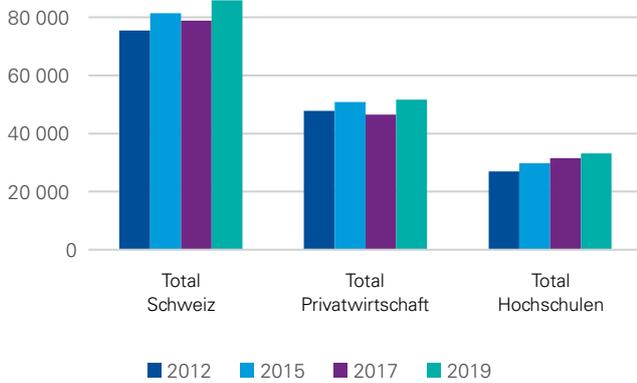
<sup>6</sup> Bundesamt für Statistik (BFS), Forschung- und Entwicklung (F+E)-Aufwendungen, publiziert am 27. Mai 2021, <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bildungswissenschaft/technologie/indikatorsystem/zugang-indikatoren/w-t-input/f-e-aufwendungen.assetdetail.16984295.html>.

<sup>7</sup> Bundesamt für Statistik, Forschung und Entwicklung (F+E)-Finanzierung, publiziert am 27. Mai 2021, <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/aktuell/neue-veroeffentlichungen.assetdetail.16984296.html>.

<sup>8</sup> Bundesamt für Statistik, Forschung und Entwicklung (F+E)-Aufwendungen der Privatwirtschaft, publiziert am 27. Mai 2021, <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bildungswissenschaft/technologie/indikatorsystem/zugang-indikatoren/w-t-input/f-e-aufwendungen-privatwirtschaft.assetdetail.16984286.html>.

In Anbetracht der Bedeutung der Personalausgaben bei F&E-Tätigkeiten in der Schweiz und der Anknüpfung des zusätzlichen F&E-Abzugs an den Personalaufwand für F&E-Tätigkeiten von Unternehmen soll die Entwicklung der Beschäftigten im F&E-Bereich aufgezeigt werden. Bei Betrachtung der Zahlen der letzten Jahre fällt auf, dass in der Schweiz die Stellenanzahl Vollzeitäquivalenten (VZA) insgesamt zunahm. Die grösste Zunahme gab es bei den Hochschulen. Mit 46'510 VZA nahm die Beschäftigung in der Privatwirtschaft im Jahr 2017 gegenüber 50'825 VZA im Jahr 2015 ab. Erfreulicherweise stieg diese Zahl mit 51'623 im Jahr 2019 wieder an und übertraf selbst die Anzahl VZA aus dem Jahr 2015.<sup>9</sup> In der folgenden Graphik ist die Entwicklung der VZA seit 2012 in den verschiedenen Sektoren ersichtlich:

**VZA nach Sektor 2012-2019**



Quelle: Bundesamt für Statistik, Personal Forschung und Entwicklung (F+E) in der Schweiz, nach Sektor und Tätigkeit, 2000-2019<sup>10</sup>, 2021

Im internationalen Vergleich liegt die Schweiz bei einer Berechnung der VZA für in der F&E tätigen Personal mit 16,1 VZA pro 1'000 Erwerbstätige hinter einigen Ländern (Dänemark, Finnland, Österreich, Niederlande, Deutschland, Schweden) zurück. Spitzenreiter in dieser Hinsicht ist Dänemark mit 19,6 VZA im F&E-Bereich pro 1'000 Erwerbstätige.<sup>11</sup>

Den in diesem Abschnitt erwähnten Zahlen aus dem Jahr 2019 ist noch nicht zu entnehmen, ob die Einführung der F&E-Steueranreize in der Schweiz ab dem Jahr 2020 Wirkung zeigt und dazu führt, die Position der Schweiz international zu stärken.

<sup>9</sup> Bundesamt für Statistik (BFS), Personal Forschung+Entwicklung (F+E), publiziert am 27. Mai 2021, <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bildung-wissenschaft/technologie/indikatorsystem/zugang-indikatoren/w-t-input/f-e-personal.assetdetail.16984289.html>.

<sup>10</sup> In dieser Darstellung werden die Beschäftigten beim Bund nicht abgebildet, da sie mit 1'041 VZA einen sehr kleinen Teil der total 85'853 VZA ausmachen.

<sup>11</sup> Bundesamt für Statistik, Personal Forschung+Entwicklung (F+E), publiziert am 27. Mai 2021, <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bildung-wissenschaft/technologie/indikatorsystem/zugang-indikatoren/w-t-input/f-e-personal.assetdetail.16984289.html>.



## 2 Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz

Die Bundesverfassung hält fest, dass der Bund die wissenschaftliche Forschung und Innovation fördern soll. Dies erfolgte lange überwiegend über gezielte Bildungs-, Forschungs- und Innovationspolitik und strategische Investitionen ins Bildungswesen. Steuerliche F&E-Anreize wurden dabei lange etwas vernachlässigt, dies insbesondere in Anbetracht internationaler Entwicklungen und der Einführung von entsprechenden steuerlichen Massnahmen in unzähligen Ländern. Die Notwendigkeit zu handeln war jedoch lange weniger dringend, denn mit besonderen Steuerregimen konnten bis zur Steuerreform und AHV-Finanzierung («STAF») Gesellschaften in der Schweiz Erträge aus Immaterialgütern unter gewissen Voraussetzungen steuerprivilegiert vereinnahmen.

### Schweizer Steuersystem

Im Schweizer Steuersystem spiegelt sich die föderalistische Staatsstruktur der Schweiz wider, die aus 26 souveränen Kantonen mit über 2'200 unabhängigen Gemeinden besteht. Die Besteuerung erfolgt in der Schweiz sowohl auf Bundesebene sowie auf Kantons- und Gemeindeebene. Die in den vergangenen Jahren durchgeführten Reformen des Steuersystems sorgten für eine Harmonisierung der formalen Aspekte der verschiedenen kantonalen Steuergesetze. Die Kantone sind jedoch im Hinblick auf gewisse nicht harmonisierte und quantitative Aspekte der Besteuerung, insbesondere was die Festsetzung der anwendbaren Steuersätze angeht, nach wie vor autonom. Daher bestehen zwischen den einzelnen Kantonen Unterschiede in Bezug auf die Steuerbelastung sowie die Ausgestaltung einzelner Bestimmungen. Dank der vertikalen Steuerharmonisierung sind die meisten steuerrechtlichen Vorschriften auf Bundesebene identisch mit jenen auf Kantons- und Gemeindeebene oder diesen ähnlich, wobei gerade bei der steuerlichen F&E-Investitionsförderung Differenzen bestehen.

Vor Inkrafttreten der STAF per 1. Januar 2020 gab es in der Schweiz nur sehr spärliche steuerliche Anreize für F&E. Unternehmen und selbständig erwerbstätige Personen hatten (und haben nach wie vor) die Möglichkeit, Rückstellungen (eigentlich Rücklagen)<sup>12</sup> für zukünftige F&E-Aufträge zu

bilden. Der Kanton Nidwalden konnte zudem als einziger Kanton bereits seit dem Jahr 2011 eine Form der IP-Box (sog. Lizenzbox) für die Kantons- und Gemeindesteuern. Die Kantone Genf und Jura kannten bereits spezifische Steuererleichterungen für innovative (Jung-)Unternehmen. Sodann gab und gibt es in gewissen Regionen Steuererleichterungen, welche jedoch grundsätzlich auf die Schaffung von Arbeitsplätzen und nicht spezifisch auf F&E-Tätigkeiten fokussieren.

### Steuerreform und AHV-Finanzierung («STAF»)

Die Ziele der STAF waren insbesondere die Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz des Schweizer Unternehmenssteuersystems, der Erhalt der Standortattraktivität und die Sicherung von angemessenen Steuereinnahmen. Die Reform der Schweizer Unternehmensbesteuerung war notwendig, weil gewisse an Unternehmen gewährte Steuerprivilegien nicht mehr den internationalen Anforderungen entsprachen. Gleichzeitig mit der Abschaffung dieser Steuerprivilegien wurden **neue international anerkannte Instrumente zur steuerlichen Förderung von F&E** eingeführt. Nebst diesen Massnahmen zugunsten von Unternehmen erforderte der politische Prozess auch Kompensationsmassnahmen für die Bevölkerung, weshalb eine Zusatzfinanzierung zugunsten der AHV in das Paket aufgenommen wurde.

Die STAF-Vorlage sah für die Kantons- und Gemeindesteurebene zwei für die Schweiz neue steuerliche F&E-Anreize vor, namentlich die **Patentbox** und den **zusätzlichen F&E-Abzug**, welche mit rund 66% durch Volk und der Zustimmung der Kantone an der Abstimmung vom 19. Mai 2019 angenommen wurden und per 1. Januar 2020 in Kraft traten. Ähnliche F&E-Steueranreize kennen andere Länder teilweise schon deutlich länger, weshalb die Schweiz damit grösstenteils lediglich aufholte, sich jedoch nicht positiv abhob.

### 2.1 Bundesebene

Bei der direkten Bundessteuer können (und konnten bereits vor der STAF) für F&E-Aufträge, die in der Zukunft an Dritte vergeben werden, Rückstellungen bis zur Höhe von 10% des steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 1 Mio. gebildet werden. Aus Sicht der Rechnungslegung handelt es sich dabei um einen vorweggenommenen Aufwand (sog. Rücklage) und nicht um eine Rückstellung. Durch die steuerrechtliche Möglichkeit zur F&E-Rücklage wird ein künftiger Aufwand vorverschoben. Dies führt zu ge-

<sup>12</sup> Aus Sicht der Rechnungslegung handelt es sich dabei um einen vorweggenommenen Aufwand und damit um eine sog. Rücklage (und nicht um eine Rückstellung). Durch die steuerrechtliche Möglichkeit zur F&E-Rückstellung (rechnungslegungsrechtliche Rücklage) wird der künftige Aufwand vorverschoben. Dies führt zu Zins- oder Liquiditätsvorteilen.

wissen Liquiditätsvorteilen. Weitere F&E-Steueranreize bestehen nicht, insbesondere finden die Patentbox und der zusätzliche F&E-Abzug keine Anwendung. Auf mögliche Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik wird hier nicht eingegangen, da diese nicht spezifisch von F&E-Tätigkeiten abhängen.

## 2.2 Kantons- und Gemeindeebene

### 2.2.1 F&E-Rücklagen

Auf kantonaler Ebene sind (und waren bereits vor der STAF) Rücklagen für zukünftige F&E-Aufträge an Dritte ebenfalls oftmals möglich (unabhängig von den STAF-Massnahmen). Meistens ähnlich der Bundesregelung. Allerdings ist dieser F&E-Anreiz nicht bundesrechtlich harmonisiert, bzw. nicht vorgegeben. Die Ausgestaltungen der abzugsfähigen Rücklage für F&E-(Aufträge) weichen deshalb in einzelnen Kantonen voneinander ab. Nachfolgend finden sich einige Beispiele für die gesetzliche Ausgestaltung in einzelnen Kantonen, wobei die Bestimmungen sich etwas voneinander unterscheiden können:

**Aargau:** Rücklagen können sowohl für F&E-Aufträge sowie für eigene F&E gebildet werden. Die maximale Höhe beträgt 10% maximal aber CHF 1 Mio. Es muss zudem mindestens ein Gewinn von CHF 100'000 ausgewiesen werden, damit die Rücklage als geschäftsmässig begründet gilt. Die Rücklage ist innert 3 Jahren aufzulösen.

**Bern:** Rücklagen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für künftige F&E.

**Genf:** Les provisions constituées à la charge du compte de résultat pour les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10% au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à CHF 1 million au maximum (nur für selbständig Erwerbstätige).

**Zürich:** Geschäftsmässig begründet sind Rücklagen für künftige F&E-Aufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Geschäftsertrags bzw. Gewinns, insgesamt jedoch höchstens bis CHF 1 Mio.

Die Rücklagen für zukünftige F&E-Aufträge (an Dritte) wirken sich grundsätzlich unabhängig vom zusätzlichen F&E-Abzug und der Patentbox aus. Bei KMU können die Rücklagen allenfalls dazu dienen, den steuerbaren Gewinn durch Periodenverschiebungen in einzelnen Jahren zu steuern, um je nach Höhe des F&E-Zusatzabzuges ein optimales Ergebnis unter Berücksichtigung der Entastungsbegrenzung zu erhalten.

### 2.2.2 Steuererleichterungen für innovative Jungunternehmen in Genf und Jura

Während der Kanton Jura Steuererleichterungen im Zusammenhang mit neuen innovativen Unternehmen kennt (und schon vor der STAF kannte), sah und sieht der Kanton Genf

insbesondere administrative Vereinfachungen für junge innovative Unternehmen, die Steuererleichterungen beantragen, vor. Während die Regeln in Genf den allgemeinen Steuererleichterungen zugeordnet werden können, sind die Regelungen in Jura unabhängig von bzw. als komplementär zu den STAF-Massnahmen anzusehen.

### 2.2.3 Zusätzlicher F&E-Abzug

#### 2.2.3.1 Funktionsweise

Mit der STAF sind die Kantone ermächtigt worden, auf dem F&E-Aufwand soweit er wissenschaftliche Forschung und wissenschaftsbasierte Innovation im Sinn des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und Innovation («FIFG») darstellt und im Inland angefallen ist, einen zusätzlichen Abzug von maximal 50% zu gewähren. Je nach Ausgestaltung der Kantone können die qualifizierenden Aufwände somit – weil diese Aufwendungen auch unabhängig vom F&E-Zusatzabzug bereits zu 100% abzugsfähig sind – insgesamt in einer Höhe von zwischen 100% und 150% in Abzug gebracht werden.

#### 2.2.3.2 Wissenschaftliche Forschung

Um zu definieren, was zum Kreis der qualifizierenden wissenschaftlichen F&E gehört, werden in der Praxis grundsätzlich die sog. Frascati-Grundsätze beigezogen. Die Definition im FIFG ist ähnlich wie jene im OECD Frascati-Handbuch 2015, womit für Statistikzwecke, die der wissenschaftlichen Forschung zuzuordnenden Aktivitäten eruiert werden. Es handelt sich dabei um die folgenden fünf kumulativ erforderlichen Grundsätze<sup>13</sup>:

- Gewinnung von neuen Erkenntnissen (neuartig)
- Auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruhend (schöpferisch);
- Ungewissheit bezogen auf das Endergebnis (ungewiss);
- Einem Plan folgend und budgetiert (systematisch);
- Zu Ergebnissen führend, die reproduzierbar sind (übertragbar und/oder reproduzierbar)

Die Arbeiten der an die eigentliche F&E-Tätigkeit vorgelagerten Phasen, wie Initialisierung und Marktforschung sowie die nachfolgenden Phasen, wie Qualitätskontrollen und Fehlerbehebung berechtigen in der Praxis nicht für den F&E-Zusatzabzug.<sup>14</sup> Ebenfalls nicht als qualifizierende Aktivitäten gelten die Markteinführung und Marktverwertung.

#### 2.2.3.3 Wissenschaftsbasierte Innovation

Wissenschaftsbasierte Innovation nach dem FIFG geschieht durch Forschung und setzt deshalb ebenfalls voraus, dass die Frascati-Grundsätze kumulativ erfüllt sind. Dementspre-

<sup>13</sup> OECD Frascati Manual 2015, Leitlinien für die Erhebung und Meldung von Daten über Forschung und experimentelle Entwicklung, Oktober 2015, RZ 2.13 ff. [https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/frascati-handbuch-2015\\_9789264291638-de#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/frascati-handbuch-2015_9789264291638-de#page1).

<sup>14</sup> SSK Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a Steuerharmonisierungsgesetz, 4. Juni 2020, Abschnitt 3.1.2. [https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-Fund-E\\_DE.pdf](https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-Fund-E_DE.pdf).

chend qualifiziert Innovation ohne Forschung nicht für den zusätzlichen F&E-Abzug.

2.2.3.4 Ermittlung der zusätzlichen F&E-Abzüge

Ausgangsgrösse für die zusätzlichen F&E-Abzüge stellen die Personalaufwendungen dar. Entscheidend sind die Kosten des Personals, deren tatsächliche Funktion und direkte Tätigkeit in der F&E eines Unternehmens liegt. Es wird ein Zuschlag von 35% zur pauschalen Abgeltung sämtlicher weiterer F&E-Kosten auf dem F&E-Personalaufwand gewährt, um die für den zusätzlichen F&E-Abzug qualifizierenden Kosten zu definieren. Darüber hinaus können auch die Kosten für Auftragsforschung im Inland geltend gemacht werden, und zwar Kosten gegenüber Dritten sowie solche im Konzernverhältnis. Um eine Schlechterstellung der Eigenforschung gegenüber der Auftragsforschung zu verhindern, qualifizieren jeweils lediglich 80% des in Rechnung gestellten Betrages für den Abzug, da erfahrungsgemäss neben der reinen F&E auch eine Gewinnkomponente und nicht qualifizierende Gemeinkosten weiterverrechnet werden. Damit soll sich die steuerliche Förderung auf die eigentliche F&E-Komponente beschränken. Auf dieser Basis kann dann ein zusätzlicher F&E-Abzug von bis zu 50% geltend gemacht werden.

Es folgt ein Beispiel mit einer bildlichen Darstellung des Erläuterten:

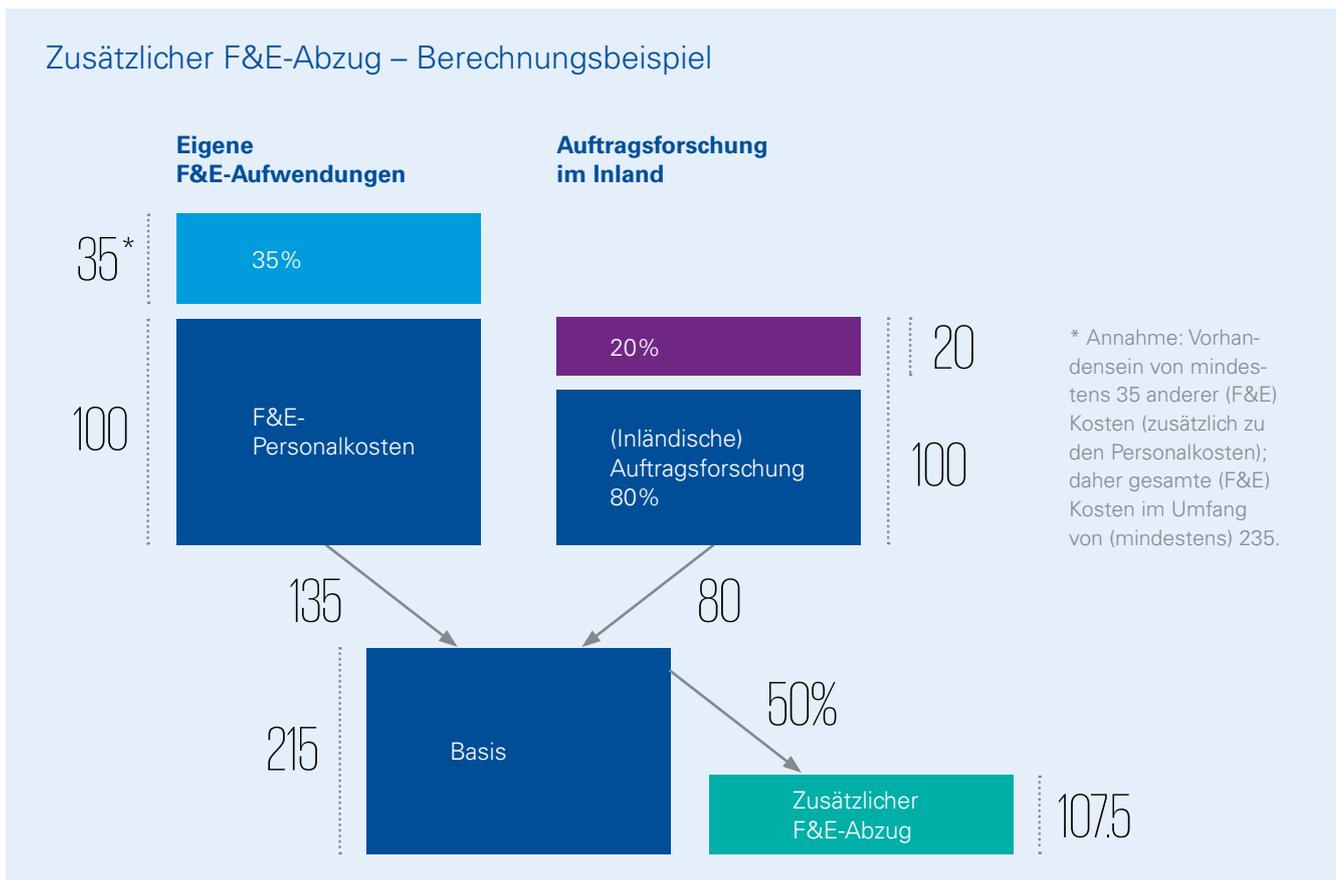
In diesem Beispiel würde eine Unternehmung ihre F&E-Aufwendungen von annahmegemäss 235 (davon 100 F&E-Personalkosten und 100 Auftragsforschungsausgaben) als Aufwand in der Erfolgsrechnung verbuchen, was den Gewinn reduziert und auch für Steuerzwecke gewinnmindernd berücksichtigt würde. Sodann könnte die Unternehmung in der Steuererklärung den steuerbaren Gewinn um zusätzlich 107.5 reduzieren. Die F&E-Aufwendungen von annahmegemäss 235 können im Beispiel zu 145%  $([235 + 107.5] / 235)$  abgezogen werden.

Der steuerliche F&E-Abzug ist des Weiteren nicht mit anderen staatlichen oder freiwilligen Fördergeldern Dritter (Stiftungen, Fonds, freiwillige Geldleistungen, etc.) koordiniert bzw. steht mit solchen nicht in Konflikt. Solche Leistungen Dritter bleiben für die Qualifikation und Berechnung des F&E-Zusatzabzuges unbeachtlich.

2.2.4 Patentbox

2.2.4.1 Funktionsweise

Das Instrument der Patentbox wird bereits in vielen Staaten angewendet und wird von der EU und OECD unter bestimmten Bedingungen akzeptiert (sog. OECD-Standard). Mit der Patentbox soll der Reingewinn, der auf Patente oder vergleichbare Rechte entfällt, ermässigt besteuert werden. Die Bestimmung musste zwingend durch sämtliche Kantone umgesetzt werden. Die maximal gesetzlich vorgese-



hene Ermässigung beträgt 90%, die Kantone konnten jedoch auch eine geringere Entlastung vorsehen und haben von dieser Möglichkeit teilweise Gebrauch gemacht.

2.2.4.2 Qualifizierende Immaterialgüterrechte

Als Patente qualifizieren sämtliche Patente nach dem europäischen Patentübereinkommen sowie die Schweizer Patente nach dem Patentgesetz. Darüber hinaus qualifizieren auch ausländische Patente für eine ermässigte Besteuerung, insofern sie den europäischen oder Schweizer Patenten entsprechen.

Weitere registrierte Immaterialgüterrechte (sog. vergleichbare Rechte) können ebenfalls für die Patentbox qualifizieren. Es sind dies die folgenden Rechte:

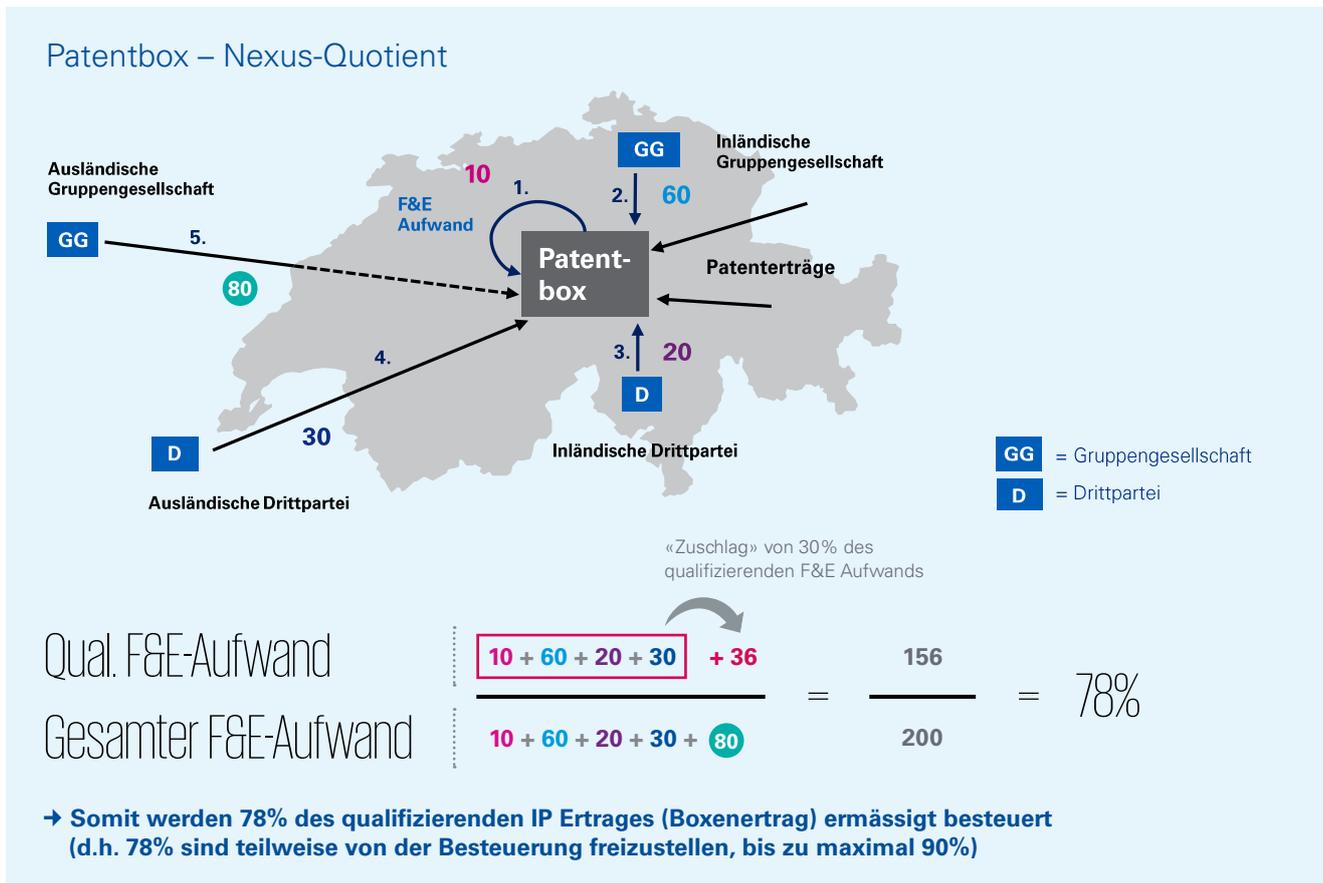
- Ergänzende Schutzzertifikate für Arznei- und Pflanzenschutzmittel
- Topographien (Schutz von Halbleitererzeugnissen)
- Geschützte Pflanzensorten
- Geschützte Unterlagen nach dem Heilmittelgesetz
- Durch die Pflanzenschutzmittelverordnung geschützte Berichte
- Vergleichbare ausländische Rechte

2.2.4.3 Software und KMU-Regelung

Der OECD-Standard sieht auch die Möglichkeit vor, urheberrechtlich geschützte Software sowie nicht-patentierete Erfindungen von KMU in den Katalog der für die Patentbox qualifizierenden Rechte einzuschliessen. Die Schweiz hat jedoch unter anderem aus Praktikabilitätsgründen darauf verzichtet, diese Kategorien in die schweizerische Patentbox zu inkludieren. Eine Ausnahme davon gilt für Software, welche Bestandteil einer integralen (patentierten) Erfindung ist sowie Software, welche im Ausland (z.B. in den USA) patentiert ist.

2.2.4.4 Nexus-Quotient

Immaterialgüter sind leicht «transferierbar» und mobil, d.h. es besteht weitgehende Standortunabhängigkeit, was zu einem zunehmenden Fokus von Industrie und Steuerbehörden aufgrund des vorhandenen Konfliktpotentials führte. Im Rahmen des OECD/G20 Projekts gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung bzw. Base Erosion and Profit Shifting («BEPS») wurde in Bezug auf präferenzielle Steuerregime das Erfordernis der wesentlichen Geschäftstätigkeit (Substanzerfordernis) gestärkt, um die Besteuerung der Gewinne an der wesentlichen Geschäftstätigkeit auszurichten, mit der sie erzielt werden. Dies erfolgt mit dem sog. «Nexus-Ansatz», welcher mittlerweile ein international anerkannter Standard darstellt. Dieser Ansatz gestattet einem Steuerpflichtigen die Nutzung einer Patentbox nur insoweit, wie er selbst qualifizierte F&E-Ausgaben (unter Berücksichtigung eines Zuschlages von 30% der qualifizierten F&E-Ausgaben) getätigt hat, die zu den betreffenden Einkünften



führen. Der Nexus-Ansatz verwendet die F&E-Ausgaben als Hilfsvariable für die Geschäftstätigkeit und beruht auf dem Prinzip, dass Patentboxen dazu gedacht sind, Anreize für F&E-Tätigkeiten zu schaffen und Wachstum sowie Beschäftigung zu fördern. Sodann soll über ein Substanzerfordernis gewährleistet werden, dass Steuerpflichtige, die solche Regelungen in Anspruch nehmen wollen, tatsächlich entsprechende Aktivitäten durchführen und dafür tatsächlich Ausgaben getätigt haben. Dieser Substanzbezug wird über den sog. Nexus-Quotienten definiert.

#### 2.2.4.5 Ermittlung der qualifizierenden Patentboxgewinne

Bei Gewinnen, die auf Patente und vergleichbare Rechte entfallen, kann es sich zum einen um technische Lizenzgebühren oder Gewinne aus dem Verkauf von solchen Rechten handeln, welche separat in der Buchhaltung erfasst werden und vergleichsweise einfach zu ermitteln sind. Die direkt zugewiesenen Kosten sind bei der Ermittlung des Boxengewinns vor Anwendung des Nexus-Quotienten und der kantonalen Ermässigung zu berücksichtigen.

Etwas anders gestaltet sich die Gewinnermittlung, wenn Patente in Produkten enthalten sind, wobei deren Wert über den vereinnahmten Produktpreis abgegolten wird. Ein Beispiel eines Produktes, welches diverse Patente enthält, ist das Smartphone. Mit dem Verkaufspreis des Smartphones werden neben diesen Patenten insbesondere auch die Marke abgegolten. Um den freizustellenden Boxengewinn zu ermitteln, ist zuerst der Ertrag, welcher auf das Patent im Produkt entfällt, vom Gesamtertrag auf dem Produkt zu trennen. Dazu wird auf die sog. Residualmethode zurückgegriffen, bei welcher der Gewinn auf dem Produkt den Ausgangspunkt darstellt oder falls dieser nicht feststellbar ist, vom gesamten Unternehmensgewinn ausgegangen wird. Danach wird vom Gesamtgewinn der Teil des Gewinns herausgerechnet, welcher nicht in Verbindung mit Patenten oder vergleichbaren Rechten steht (z.B. Markenentgelt). So wird sichergestellt, dass schlussendlich nur der Gewinn ermässigt besteuert wird, welcher in Verbindung mit Patenten und vergleichbaren Rechten steht.

#### 2.2.4.6 Eintrittsbesteuerung

Das der Patentbox zugrundeliegende Ziel ist es, die Nettogewinne aus F&E, welche zu Patenten führt, über die Zeit ermässigt zu besteuern. Deshalb ist bei der erstmaligen Geltendmachung der Patentbox die Summe des in den zehn vorangehenden Steuerperioden steuerlich berücksichtigten F&E-Aufwandes für die Entwicklung der Patente oder Produkte steuerlich hinzuzurechnen (zu aktivieren) und in der Folge innerhalb der Patentbox abzuschreiben. Die Kantone können eine solche Eintrittsbesteuerung auch auf eine andere Weise innerhalb der ersten fünf Jahre, in denen die Patentbox angewandt wird, sicherstellen. Gewisse Kantone sehen in diesem Zusammenhang beispielsweise vor, dass anstelle einer einmaligen Besteuerung der historischen F&E-Kosten beim Eintritt, in den ersten fünf Jahren Patent-



boxgewinne mit den historischen F&E-Kosten verrechnet werden und bis zur vollständigen Verrechnung nicht von der ermässigten Besteuerung in der Patentbox profitieren. Verhindert werden soll mit dieser Eintrittsbesteuerung eine Situation, bei welcher die F&E-Aufwände voll steuerlich abzugsfähig waren und der künftige Gewinn daraus nur ermässigt besteuert wird. Durch diese Eintrittsbesteuerung werden die der Patentbox zugewiesenen Aufwände und Erträge bzw. Gewinne gleichbehandelt.

#### 2.2.5 Wie haben die Kantone die Massnahmen umgesetzt?

Damit die Sonderregelungen nicht dazu führen, dass ein Unternehmen auf Kantonsebene keine Steuern mehr bezahlt, sehen die kantonalen Steuergesetze eine Entlastungsbegrenzung vor. Die steuerlichen Ermässigungen unterliegen einer gesamthaften maximalen Entlastungsbegrenzung von 70% des steuerbaren Gewinns. Es stand den Kantonen jedoch frei, eine geringere maximale Ermässigung zu bestimmen. Ferner dürfen aus den einzelnen Ermässigungen keine Verlustvorträge resultieren, sprich die Ermässigungen können nur in einer steuerlichen Gewinnsituation angewandt werden.

Kanton	F&E-Zusatzabzug	Patentboxentlastung	Entlastungsbegrenzung	Effektiver Gewinnersatz 2021*	Effektiver Gewinnersatz bei max. Entlastung 2021	Effektiver Gewinnersatz 2019* (vor STAF)
<b>Aargau</b>	50%	90%	70%	18.55% <sup>15</sup>	11.33% <sup>16</sup>	18.61%
<b>Appenzell A.</b>	50%	50%	50%	13.04%	10.51%	13.04%
<b>Appenzell I.</b>	50%	50%	50%	12.66%	10.31%	14.16%
<b>Basel-Landschaft</b>	20%	90%	50%	17.97%	13.19%	20.70%
<b>Basel-Stadt</b>	n/a	90%	40%	13.04%	11.03%	13.04% <sup>17</sup>
<b>Bern</b>	50%	90%	70%	21.04%	12.24%	21.63%
<b>Freiburg</b>	50%	90%	20%	14.12% <sup>18</sup>	12.93%	19.86%
<b>Genf</b>	50%	10%	9%	14.00%	13.48%	24.16%
<b>Glarus</b>	n/a	10%	10%	12.32%	11.89%	15.68%
<b>Graubünden</b>	50%	90%	55%	14.77%	11.09%	16.12%
<b>Jura</b>	50%	90%	70%	17.00%	10.79%	20.53%
<b>Luzern</b>	n/a	10%	20% <sup>19</sup>	12.32%	11.46%	12.32%
<b>Neuenburg</b>	50%	20%	40%	13.57%	11.36%	15.61%
<b>Nidwalden</b>	0%	90%	70%	11.97%	9.12%	12.66%
<b>Obwalden</b>	50%	90%	70%	12.74%	9.36%	12.74%
<b>Schaffhausen</b>	n/a	90%	70%	13.94%	9.76%	15.82%
<b>Schwyz</b>	50%	90%	70%	14.06%	9.79%	15.02%
<b>Solothurn</b>	50%	90%	70%	15.75%	10.36%	21.38%
<b>St. Gallen</b>	40%	50%	40%	14.50%	11.95%	17.40%
<b>Tessin</b>	50%	90%	70%	19.16%	11.55%	20.55%
<b>Thurgau</b>	30%	40%	50%	13.36%	10.68%	16.43%
<b>Uri</b>	n/a	30%	50%	12.63%	10.30%	14.92%
<b>Waadt</b>	50%	60%	50%	14.00%	11.02%	14.00% <sup>20</sup>
<b>Wallis</b>	50%	90%	50%	18.57% <sup>21</sup>	13.53%	21.74%
<b>Zug</b>	50%	90%	70%	11.85%	9.08%	14.35%
<b>Zürich</b>	50%	90%	70%	19.70%	11.75%	21.15%
<b>CH-Durchschnitt</b>				14.87%	11.06%	17.06%

\* Maximale Steuersätze am Kantonshauptort.

Zur Veranschaulichung der Wirkungsweise der Entlastungsbegrenzung findet sich nachfolgend ein einfaches<sup>22</sup> Beispiel anhand des Kantons St. Gallen (Entlastungsbegrenzung von 40%):

Unternehmensgewinn gemäss Jahresrechnung	CHF 1'000
– abzüglich Ermässigung Patentbox (Annahme)	CHF 300
– abzüglich Ermässigung F&E-Zusatzabzug (Annahme)	CHF 200
= Steuerbarer Gewinn vor Entlastungsbegrenzung	CHF 500
+ Korrektur Entlastungsbegrenzung (max. 40% Entlastungen) <sup>23</sup>	CHF 100
= Steuerbarer Gewinn nach Entlastungsbegrenzung	CHF 600

<sup>15</sup> Berechnungsbeispiel: Gesetzlicher Steuersatz Kanton AG von (max.) 8.5% \* Steuerfuss von 168% entspricht 14.28%. Zuzüglich direkte Bundessteuer von 8.5% entspricht 22.78%. Dies entspricht dem Steuersatz auf dem Nachsteuergewinn. Da (international) Gewinnsteuersätze jeweils auf dem Vorsteuergewinn verglichen werden, erfolgt die Umrechnung zum effektiven Steuersatz (auf dem Gewinn vor Steuern):  $22.78\% / (100\% + 22.78\%) = 18.55\%$ .

<sup>16</sup> Berechnungsbeispiel: Aufgrund der Entlastungsbegrenzung im Kanton AG kann der steuerbare Gewinn auf Kantonsebene um max. 70% reduziert werden. Somit reduziert sich der kantonale Steuersatz von 14.28% (inkl. Steuerfuss) auf nicht tiefer als 4.28%. Zuzüglich direkte Bundessteuer von 8.5% entspricht 12.78%. Sodann erfolgt die Umrechnung zum effektiven Steuersatz:  $12.78 / (100\% + 12.78) = 11.33\%$ .

<sup>17</sup> 2018: 22.18%, «STAF-Steuersatzsenkung» wurde bereits 2019 vorgezogen.

<sup>18</sup> Inklusiv «Taxe sociale».

<sup>19</sup> Annahme: es werden keine Übergangsmassnahmen beansprucht.

<sup>20</sup> 2018: 21.37%, «STAF-Steuersatzsenkung» wurde bereits 2019 vorgezogen.

<sup>21</sup> Keine Kirchensteuer.

<sup>22</sup> Ohne Beteiligungsertrag und Verlustvorträge.

<sup>23</sup> Bei einer Entlastungsbegrenzung von 40% dürfen die betroffenen Abzüge den Unternehmensgewinn für Steuerzwecke um maximal 40% reduzieren – im Beispiel: 40% von CHF 1'000 = CHF 400. Da im Beispiel Abzüge von CHF 500 geltend gemacht werden, müssen CHF 100 korrigiert werden.

## 3 Steuerliche Förderung von F&E im Ausland

### 3.1 Überblick Situation im Ausland

Um die F&E-Investitionen und Innovationen der Unternehmen zu fördern, greifen die Regierungen vieler Länder zu einem Mix aus verschiedenen finanziellen und nicht-finanziellen Massnahmen. Finanzielle Unterstützung kann in Form von direkter staatlicher Finanzierung erfolgen (z.B. F&E-Zuschüsse, staatliche Beschaffung von F&E-Leistungen) oder in Form von Steueranreizen, welche oft eine Vorzugsbehandlung für F&E-Ausgaben oder für Einkommen aus F&E und Innovation vorsehen. In den OECD-Ländern sind ausgabenbasierte F&E-Steueranreize aktuell das beliebteste politische Instrument, auf das mehr als die Hälfte der gesamten staatlichen Unterstützung für F&E in der Wirtschaft entfällt.<sup>24</sup> Die Rolle von F&E-Steueranreizen im Rahmen der Innovationsförderung für Unternehmen ist von Land zu Land unterschiedlich. Direkte Finanzierung stellt in der Regel eine eher diskretionäre und selektive Form der Unterstützung dar, die es den Regierungen ermöglicht, bestimmte Innovationsbereiche zu finanzieren, die einen hohen gesellschaftlichen Nutzen versprechen. Steuerliche Anreize hingegen stehen grundsätzlich allen Unternehmen zur Verfügung, die F&E betreiben, sofern einige Voraussetzungen erfüllt werden. Im Allgemeinen sind sie einfacher und kostengünstiger zu verwalten als direkte Fördermassnahmen, obwohl die Verwaltungs- und Überwachungskosten immer noch erheblich sein können.

Aufwandsbezogene F&E-Steueranreize zielen darauf ab, F&E-Aktivitäten durch eine Senkung der Nachsteuern zu fördern. Die Ausgestaltung dieser Bestimmungen ist von Land zu Land sehr unterschiedlich, so dass eine direkte Bewertung und ein Vergleich der steuerlichen Vorteile von F&E-Steueranreizen schwierig sind. Erschwerend kommt hinzu, dass die Globalisierung der Wirtschaft die Verteilung von F&E-Aktivitäten ermöglicht hat, indem sie den Unternehmen mehr Flexibilität bei der Wahl des Standorts für ihre F&E-Funktionen bietet. Diese Entwicklung kann die Bemühungen der Länder verstärken, F&E durch politische Massnahmen anzuziehen. Hierzu dient auch die Steuerpolitik mit F&E-Steueranreizen. Dadurch steigt die Bedeutung von Indikatoren, welche das Ausmass solcher F&E-Steueranreize veranschaulichen. Denn basierend auf solchen Indikatoren bestimmen sich die F&E-Kosten, die für die F&E-Investitionsentscheidungen relevant sind.

Im Jahr 2020 bieten 33 von 37 OECD-Ländern eine steuerliche Unterstützung für F&E-Ausgaben auf zentraler oder subzentraler Ebene an. Die einzigen vier OECD-Länder, die 2020 keine ausgabenbasierten F&E-Steueranreize auf zentraler oder subzentraler Ebene anbieten, sind Estland, Finnland, Lettland und Luxemburg.<sup>25</sup>

### 3.2 Gängige Grundtypen von F&E-Steueranreizen

#### 3.2.1 Steuerfreibetrag (Mehrfachabzüge, Super-Deduction)

Steuerfreibeträge werden angewandt, um eine steuerliche Abzugsfähigkeit von mehr als 100% der qualifizierenden F&E-Kosten zu erhalten. Aus praktischer Sicht geschieht dies in der Regel durch eine steuerliche Mehrfachabzugsfähigkeit. In anderen Ländern beträgt diese Mehrfachabzugsfähigkeit mehrheitlich zwischen 200% und 250%, bzw. es wird ein zusätzlicher Abzug von 100% bis 150% gewährt. Dies führt dazu, dass aus steuerlicher Sicht diese erhöhten F&E-Aufwendungen zusätzlich als Aufwand geltend gemacht werden können und entsprechend den steuerbaren Gewinn und damit die Gewinnsteuerlast reduzieren.

#### 3.2.2 Steuergutschrift (Tax Credit)

Steuerliche Anreize zur Förderung von F&E können in Form einer Steuergutschrift erfolgen. Dazu wird grundsätzlich der qualifizierende Teil der F&E-Aufwendungen an die Steuerschuld angerechnet. In Ermangelung einer Steuerschuld kann der qualifizierende F&E-Aufwand auch bar zurückerstattet werden. Obwohl die entsprechenden F&E-Kosten teilweise bei der eigentlichen Steuerschuld abgezogen werden können, bleiben sie zudem auch für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns abzugsfähig.

#### Beispiel:

Ertrag	200	Brutto-Steuerbetrag (20% v. 120) =	24
./. Produktionskosten	50	Steuergutschrift (33% v. 30) =	10
./. F&E-Kosten	30	Netto-Steuerbetrag	14
= Gewinn	120		

Annahmen: Gewinnsteuersatz: 20%; Steuergutschrift: 33% der F&E-Kosten

#### 3.2.3 IP-Box Regime

Mit der Patentbox (international: IP-Box Regime) sollen steuerliche Anreize für Investitionen in F&E zur Generierung von Immaterialgütern geschaffen werden, indem Gewinne aus Patenten und vergleichbaren Rechten tiefer besteuert werden. Um eine Box handelt es sich insoweit, als solche Gewinne von den restlichen Gewinnen eines Unternehmens getrennt und in dieser fiktiven «Box» ermässigt besteuert werden.

<sup>24</sup> OECD Measuring Tax Support for R&D and Innovation, Juli 2021, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm#countries>.

<sup>25</sup> OECD R&D tax incentives database, 2020 edition, Deliverable 1.1: R&D tax incentives reporting (Year 1), 16 December 2020, S. 4, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>.

### 3.3 Ländervergleich

Nachfolgend werden in einer Übersicht steuerliche F&E-Anreize von Ländern dargelegt. Dabei liegt der Fokus auf der Möglichkeit von zusätzlichen Abzügen von F&E-Kosten sowie der Anwendung einer IP-Box. Die meisten Länder

haben noch weitere F&E-Anreize, auf die in dieser Übersicht jedoch nicht eingegangen werden kann. Die dieser Übersicht zugrunde liegende und tiefergehende Beschreibung der F&E-Steueranreize der einzelnen Länder ist im Anhang I zu finden.

Land	Zusätzliche Abzugsfähigkeit von F&E-Kosten (>100%)	Höhe Zusätzlicher Abzug F&E	Steuer-gutschrift (Tax Credit)	Betragliche Begrenzung Steuer-gutschrift	IP-Box	Schutzrechte in IP-Box	Effektiver Gewinnsteuersatz	Effektiver Gewinnsteuersatz IP-Box <sup>28</sup>
<b>China</b>	✓	75% <sup>27</sup>					25%	
<b>Deutschland</b>			✓	✓			32%	
<b>Frankreich</b>			✓		✓	P, V, S	26.5%, 27.5% <sup>28</sup>	10%
<b>Indien</b>					✓	P	26% - 34.94%	10.4% - 11.65% <sup>29</sup>
<b>Italien</b>			✓	✓	✓	P, V, S, DM	27.9%	13.95%
<b>Niederlande</b>			✓ <sup>30</sup>		✓	P, V, S, DM	25%	9%
<b>Österreich</b>			✓	✓ <sup>31</sup>			25%	
<b>Schweiz</b>	✓	0-50%			✓	P, V	11.85% - 21.04%	9.08% - 13.62% <sup>32</sup>
<b>Singapur</b>	✓	150%			✓	P, S	17%	5%-10%
<b>Spanien</b>			✓	✓	✓	P, V, S, DM	25%	10%
<b>Tschechien</b>	✓	100%					19%	
<b>UK</b>	✓	130% <sup>33</sup>	✓		✓	P	19%	10%
<b>USA</b>			✓				21%	

Legende: P = Patente, V = Vergleichbare Rechte, S = Software, DM = Design und Modelle / Gebrauchsmuster.

Gewisse Vereinfachungen und Unschärfen waren bei der Erstellung dieser Übersichtstabelle hinzunehmen. Für weitere Informationen wird auf Anhang I verwiesen.

Wie aus der Tabelle ersichtlich, gibt es in den untersuchten Ländern entweder die Möglichkeit, den zusätzlichen F&E-Abzug geltend zu machen oder eine Steuergutschrift (sog. Tax Credit) einzufordern. In Grossbritannien gibt es beide F&E-Steuerinstrumente, sie kommen aber grundsätzlich in unterschiedlichen Konstellationen (z.B. Unternehmensgrösse) zur Anwendung. Die Schweiz hat sich für die Methode des zusätzlichen F&E-Abzugs entschieden. Im Vergleich mit den anderen Ländern, in welchen ebenfalls ein zusätzlicher F&E-Abzug möglich ist, fällt auf, dass die Schweiz mit 50% den kleinsten Prozentsatz für den zusätzlichen Abzug aufweist. Sodann kommt der Zusatzabzug in

der Schweiz nur auf Kantonsebene zur Anwendung. Die steuerliche Entlastung von F&E ist in der Schweiz somit vergleichsweise tiefer als in den entsprechenden Ländern. Andere Faktoren bei der Standortwahl von F&E (wie z.B. eine allgemein tiefe Steuerbelastung aber auch nicht-steuerliche Faktoren) sind daher aus Schweizer Optik entsprechend wichtig.

Bei den Ländern, in denen eine Steuergutschrift anwendbar ist, kann besonders hervorgehoben werden, dass in Frankreich, Grossbritannien und den USA keine betragliche Begrenzung dieser Steuergutschrift besteht. Im Vergleich dazu ist die Steuergutschrift beispielsweise in Deutschland begrenzt. Die maximale Berechnungsgrundlage an F&E-Kosten beträgt in Deutschland EUR 4 Mio. Die Steuergutschrift von 25% der F&E-Kosten würde sich dementsprechend in Deutschland auf maximal EUR 1 Mio. belaufen. Falls höhere Kosten als EUR 4 Mio. für F&E vorliegen, können diese nicht von einer Steuergutschrift profitieren. Im Vergleich dazu gibt es in der Schweiz keine betragliche Begrenzung des zusätzlichen F&E-Abzugs (es gilt jedoch die Entlastungsbegrenzung von max. 70% zu berücksichtigen).

<sup>26</sup> Es wird in der Tabelle nur auf den effektiven Gewinnsteuersatz nach Anwendung der IP-Box eingegangen. Der Steuersatz nach Anwendung des zusätzlichen F&E-Abzuges oder der Steuergutschrift ist aufgrund der verschiedenen Systeme (inkl. Begrenzungen) in den Ländern nicht vergleichbar und wird deshalb nicht ausgewiesen.

<sup>27</sup> 100% für Produktionsunternehmen.

<sup>28</sup> Für 2021 beträgt der Tarif 26.5% bzw. 27.5% für Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als EUR 250 Mio., ab 2022 beträgt der Tarif 25% für alle Unternehmen.

<sup>29</sup> Inklusive Zuschläge («surcharge and cess»).

<sup>30</sup> Im Rahmen des sog. WSBO wird für gewisse Entwicklungsprojekte eine Steuergutschrift auf die Lohnsteuer gewährt.

<sup>31</sup> Nur für F&E via Vertrag mit einer Drittesellschaft.

<sup>32</sup> Unter Berücksichtigung der Entlastungsbegrenzung.

<sup>33</sup> Ein zusätzlicher Abzug ist nur möglich für kleine und mittelgrosse Unternehmen.

In einigen Ländern mit Steuergutschrift-System wie beispielsweise Deutschland, Österreich und Singapur wird die Steuergutschrift den Unternehmen auch bei Vorliegen eines Verlustes ausbezahlt. Dies ist ein wichtiger Unterschied im Vergleich zur Schweiz, wo der F&E-Zusatzabzug nur bei Vorliegen von Gewinnen einen Nutzen haben kann (im Falle von Verlusten kann das Instrument nicht angewendet werden).

Die Schweiz gehört von den in dieser Studie erwähnten 13 Ländern zu den 6 Ländern, welche sowohl eine Input- als auch eine Outputförderung (zusätzlicher F&E-Abzug sowie Patentbox) implementiert haben. Die schweizerische Patentbox beinhaltet in- und ausländische Patente sowie vergleichbare Rechte. In der Patentbox einiger anderer Länder ist insbesondere noch nicht patentierte Software zu finden. Hier hat die Schweiz den von der OECD zur Verfügung gestellten Spielraum nicht vollständig ausgeschöpft. Weiter besteht in der Schweiz – im Gegensatz zu den meisten anderen Ländern – eine sog. Eintrittsbesteuerung<sup>34</sup> für die Patentbox, welche deren Anwendung komplexer macht und den Nutzen stark mindert bzw. dazu führt, dass sich die Patentbox regelmässig erst über einige Jahre rechnet. Dies führt zu zusätzlichen Unsicherheiten bei der Anwendung in Anbetracht der sich schnell verändernden internationalen Steuerlandschaft.

Im Hinblick auf eine ganzheitliche Beurteilung und eine Einordnung der Schweiz mit Bezug auf die steuerlichen F&E-Fördermassnahmen, gilt es zu erwähnen, dass es in sämtlichen Ländern neben den erwähnten Massnahmen noch weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E gibt. Dazu gehören beispielsweise vorteilhaftere Besteuerung von Liegenschaften, welche für F&E genutzt werden (USA), zusätzliche Steuerabzüge für innovative KMU's (Deutschland) oder steuerliche Erleichterungen für das Aufsetzen von F&E-Standorten (China).

Die Schweiz gehört zu den Ländern, welche bereits beide Instrumente (Input- und Outputförderung) ins Steuerrecht implementiert haben. Beide Instrumente ermöglichen jedoch eine im internationalen Vergleich eher beschränkte Entlastung, insbesondere auch, weil sie nur auf Kantons- und Gemeindeebene Anwendung finden. Ihren Platz verbessern kann die Schweiz aber damit, dass sie allgemein über eher tiefe Gewinnsteuersätze verfügt. Dies führt etwa dazu, dass der Patentboxsteuersatz der Schweiz mit anderen Ländern mithalten kann. Bei den zusätzlichen Massnahmen im Zusammenhang mit F&E hat die Schweiz noch Potential für eine Ausweitung der bestehenden und Einführung weiterer Massnahmen. Während andere Länder bereits eine breite Palette von zusätzlichen Massnahmen kennen, kann in der

Schweiz nur die Möglichkeit von Rücklagen für F&E erwähnt werden als direkte zusätzliche steuerliche Massnahme zur F&E-Förderung. Indirekt stehen zudem je nach Standort gewisse regionalpolitische Massnahmen (sog. Steuererleichterungen) sowie die steuerbilanzielle Aufdeckung mit anschliessender steuerwirksamer Abschreibung (sog. Immigration Step-up) für die Ansiedlung von Unternehmen und Verlegung von Betrieben in die Schweiz zur Verfügung, welche jedoch prinzipiell unabhängig von allfälligen F&E-Tätigkeiten greifen.

Die steuerliche Vorzugsbehandlung von F&E variiert zwischen den Ländern teilweise stark. Einige Länder setzen grössere Anreize für die (Neu-)Ansiedlung von F&E-Investitionen, während andere einen grösseren Anreiz für bestehende Unternehmen bieten. Unterschiede in der Grosszügigkeit der steuerlichen F&E-Förderung können u.a. auf politische Entscheidungen und die Verfügbarkeit anderer Fördermassnahmen (z.B. Direktsubventionen) zurückgeführt werden.

Insgesamt kann gesagt werden, dass die Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb mit den anderen Ländern auf Augenhöhe ist, dies liegt aber nur daran, dass die Steuerbelastung in der Schweiz tendenziell tief ist. Die Input- und Outputförderung von F&E fällt jedoch vergleichsweise gering aus. Auch bei den zusätzlichen Massnahmen zur steuerlichen Förderung von F&E schneidet die Schweiz im Vergleich zu den anderen Ländern eher schlecht ab.

<sup>34</sup> Die sog. Eintrittsbesteuerung kommt bei der erstmaligen Anwendung der Patentbox zum Tragen. Dabei soll sichergestellt werden, dass die F&E-Kosten (eines Patents) nicht vollumfänglich (zum ordentlichen Steuersatz) steuerlich abgezogen werden, während die entsprechenden Erträge (aus dem Patent) lediglich zu einem reduzierten Satz besteuert werden.





## 4 Auswirkungen von laufenden Besteuerungsprojekten auf die steuerliche F&E-Investitionsförderung

### 4.1 Allgemeines

Internationale Besteuerungsprojekte, die sich auf die vorhandene steuerliche F&E-Investitionsförderung in der Schweiz auswirken, bestehen insbesondere im Rahmen des BEPS 2.0 Projektes, worauf nachstehend eingegangen wird. Sodann kann auf laufende Steuertransparenzprojekte wie insbesondere die öffentliche länderbezogene Berichterstattung in der EU (EU public CbCR)<sup>35</sup> hingewiesen werden. Dadurch wird die Inanspruchnahme von steuerlicher F&E-Investitionsförderung transparenter, aber nicht per se eingeschränkt.

Abgesehen von einer allfällig zukünftigen Ausweitung<sup>36</sup> der bestehenden steuerlichen F&E-Investitionsförderung sowie einer nationalen Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung (vgl. hierzu nachstehend Ziffer 4.2.2) sind derzeit keine nationalen Besteuerungsprojekte bekannt, welche die steuerliche F&E-Investitionsförderung betreffen würden.

### 4.2 Auswirkungen von BEPS 2.0 und einer möglichen internationalen Mindestbesteuerung auf die Steuerwettbewerbsfähigkeit der Schweiz in Bezug auf F&E-Aktivitäten

Die OECD entwickelt zurzeit das BEPS Arbeitsprogramm weiter. Ziel des derzeit laufenden Projekts betreffend Herausforderungen bei der Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft (sog. «BEPS 2.0») ist, neben einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten, Gewinnverkürzungen und Gewinnverschiebungen möglichst zu unterbinden. Am 1. Juli 2021 gab die OECD bzw. das *Inclusive Framework on BEPS* bekannt, dass sich gut 130 Länder auf eine Steuerreform geeinigt haben.<sup>37</sup> Zugestimmt hat auch die Schweiz, wenngleich unter Kundgabe von «grossen Bedenken».<sup>38</sup> Anfang Oktober 2021 wurden weitere Details sowie der Zeitplan zur Umsetzung des BEPS 2.0 Projekts publiziert.

Die Reform stützt sich auf zwei Säulen. Säule 1 soll mit einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten und geänderten Gewinnzuteilungsvorschriften die Besteuerung von grossen global tätigen Konzernen neu regeln. Säule 2 soll mit der Sicherstellung einer globalen Mindestbesteuerung, die nach der Umsetzung der ursprünglichen BEPS-Massnahmen in den letzten Jahren noch bestehenden Lücken schliessen.

#### 4.2.1 Säule 1

##### 4.2.1.1 Funktionsweise

Im geltenden (internationalen) Unternehmenssteuerrechtssystem werden die Gewinne von Unternehmen grundsätzlich an ihrem Sitz bzw. dort besteuert, wo die relevanten Funktionen ausgeübt werden. Andere Länder können Gewinne von Unternehmen grundsätzlich nur dann besteuern, wenn im betreffenden Land eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte vorhanden ist. Bei der Allokation der Gewinne zwischen den Gesellschaften und Betriebsstätten kommt dabei das Prinzip des Drittpreisvergleichsgrundsatzes (Handeln wie unter Dritten) zur Anwendung.

Die Säule 1 soll mit einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten und geänderten Gewinnzuteilungsvorschriften die Besteuerung von grossen global tätigen Konzernen neu regeln. Es sollen dabei nun Staaten, in denen Umsätze erzielt werden (Marktstaaten), ab einem gewissen Schwellenwert ein Besteuerungsrecht (Nexus) erhalten – auch wenn im betreffenden Staat keine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte vorhanden ist. Den Marktstaaten soll aus dem globalen Residualgewinn (nach Abzug von Routinevergütungen) ein Anteil zugeordnet werden. Dies soll durch vereinfachte und pauschalierte Gewinnzuteilungsgrundsätze – in Abkehr vom bisherigen Prinzip des Drittpreisvergleichsgrundsatzes – geschehen.

<sup>35</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragssteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, 9. Juni 2021, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9547-2021-INIT/en/pdf>.

<sup>36</sup> Expertenbericht Steuerstandort Schweiz, publiziert am 4. Dezember 2020, Abschnitt 4.1.5, <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-82238.html>.

<sup>37</sup> Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 1. Juli 2021, S. 1, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

<sup>38</sup> EFD-Medienmitteilung – Die Schweiz schliesst sich den Eckwerten zur internationalen Unternehmensbesteuerung unter Bedingungen an, 1. Juli 2021, <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-84315.html>.

<sup>39</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, publiziert am 1. Juli 2021, S. 14, <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

<sup>40</sup> EFD-Medienmitteilung – Die Schweiz schliesst sich den Eckwerten zur internationalen Unternehmensbesteuerung unter Bedingungen an, 1. Juli 2021, <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-84315.html>.

<sup>41</sup> EFD-Medienmitteilung – Die Schweiz schliesst sich den Eckwerten zur internationalen Unternehmensbesteuerung unter Bedingungen an, 1. Juli 2021, <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-84315.html>.

Betroffen von den Regelungen der Säule 1 sind Multinationale Unternehmungen («MNE») ab einem globalen Mindestumsatz von EUR 20 Mrd. (bzw. EUR 10 Mrd. nach sieben Jahren ab Implementierung der Regeln) sowie einem Gewinn vor Steuern, welcher mehr als 10% des globalen Umsatzes beträgt. Ausgenommen von dieser Regelung sind lediglich die Finanzindustrie und die abbauende Industrie.

Bei solchen MNE sollen den Marktstaaten 25% des Residualgewinns (definiert als Gewinn, welcher eine Umsatzrentabilität von 10% übersteigt) zugewiesen werden (welcher bisher allenfalls dem Sitzstaat zufiel). Damit einem Marktstaat zusätzliches Steuersubstrat zugeordnet wird, muss das MNE in diesem Staat einen Umsatz von mind. EUR 1 Mio. (bzw. EUR 250'000 bei kleinen Marktstaaten mit einem BIP unter EUR 40 Mrd.) erzielen.

4.2.1.2 Konsequenzen der Säule 1 für die Schweiz

Diese Massnahmen haben eine Verlagerung steuerbarer Gewinne in andere Länder (oder vom Ausland in die Schweiz) zur Folge. Betroffene MNE mit Sitz in der Schweiz können somit tendenziell einen geringeren Anteil ihres weltweiten Gewinns in der Schweiz zu einem allenfalls durch die steuerlichen Instrumente zur F&E-Investitionsförderung (insb. Patentbox) reduzierten Steuersatz zur Besteuerung bringen. Die innovationsfördernden Steueranreize in der Schweiz werden dadurch jedoch nicht grundsätzlich

ausgehebelt. Allenfalls könnten entsprechende Abzüge gekürzt werden, wenn im Rahmen der Entlastungsbegrenzung insgesamt weniger Reingewinn in der Schweiz verbleibt. Es ist dabei aber zu beachten, dass basierend auf der gewählten Umsatzschwelle die OECD davon ausgeht, dass weltweit lediglich ca. 100<sup>39</sup> MNE von dieser Regelung betroffen sind. In der Schweiz wird von weniger als einer Hand voll Konzernobergesellschaften im Inland ausgegangen.<sup>40</sup>

4.2.2 Säule 2

4.2.2.1 Funktionsweise

Die Säule 2 sieht eine globale Mindestbesteuerung von 15% vor. Die Regeln sind anwendbar auf Konzerngesellschaften von multinationalen Unternehmen mit einem Gesamtumsatz von mehr als EUR 750 Mio. (gleicher Schwellenwert wie für die länderbezogene Berichterstattung). Ausgenommen sind staatliche Einrichtungen, Investmentfonds, Vorsorgefonds und internationale oder gemeinnützige Organisationen sowie die internationale Schifffahrt. Es sind somit viel mehr Unternehmen betroffen als von Säule 1 (voraussichtlich rund 200 Schweizer Unternehmen und eine Vielzahl von Schweizer Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne)<sup>41</sup>. Bei betroffenen Unternehmen muss pro Land überprüft werden, ob die Mindestbesteuerung eingehalten ist. Wenn dies nicht der Fall ist, wird durch verschiedene Regeln erreicht, dass eine Zusatzsteuer (top up tax) bei anderen Konzerngesell-

Säule 2: Inbound-Verhältnis

Mechanismus:

Die Schweiz hat in diesem Beispiel einen Steuersatz, der unterhalb des Mindeststeuersatzes liegt. Dies könnte dazu führen, dass auf die Differenz von 12% zu 15% eine **Hinzurechnungsbesteuerung** bei der Grossmutter- oder Muttergesellschaft vorgenommen wird. Ferner könnten Zahlungen der Schwestergesellschaft an die Schweizer Tochtergesellschaft ihre steuerliche Abzugsfähigkeit teilweise verlieren.



Prioritätenfolge:

1. Hinzurechnung bei der Grossmuttergesellschaft, oder wenn keine entsprechende Regel in diesem Land
2. Hinzurechnung bei der Muttergesellschaft, oder wenn keine entsprechende Regel in diesem Land
3. Teilweise Verweigerung des steuerlichen Abzugs von Zahlungen bei der Schwestergesellschaft

Globaler Mindeststeuersatz: 15%

Bemerkung:

Die Steuerbelastung der Schweizer Gesellschaft würde in diesem Beispiel von 12% auf die 15% Mindeststeuersatz hochgeschleust. Die Gesamtsteuerbelastung des Konzerns würde entsprechend steigen (ohne dass die Schweiz zusätzliches Fiskal-einkommen generieren würde). Vorteile des tieferen Besteuerungsniveaus in der Schweiz würden so verwässert, und die Schweiz könnte sich gegenüber einem Konkurrenzstandort mit z.B. 15% Steuerbelastung nicht mehr differenzieren, da in beiden Fällen letztlich eine 15%-Steuerbelastung resultiert.

schaften im Ausland erhoben wird, damit die Mindestbesteuerung erreicht wird.

Wenn ein Unternehmen in der Schweiz aufgrund von steuerlicher F&E-Investitionsförderung (zusätzlicher F&E-Abzug oder Patentbox) einen Abzug vom steuerbaren Gewinn erhält und dadurch die Steuerlast sinkt, kann es sein, dass dadurch die Mindestbesteuerung nicht eingehalten ist.

Um zu ermitteln, ob die Mindestbesteuerung eingehalten ist, muss der effektive Steuersatz (Effective Tax Rate; ETR) im jeweiligen Land ermittelt werden. Dieser setzt sich wie folgt zusammen:

$$\text{ETR} = \frac{\text{(covered Taxes)}}{\text{(Tax Base)}}$$

Die erfassten Steuern (covered Taxes) sind Steuern auf Einkommen oder Gewinn des Steuersubjekts. Dazu gehören insbesondere Gewinnsteuern, Steuern als Substitution einer allgemeinen Gewinnsteuer (z.B. Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren und auf anderen Bruttozahlungen), Steuern auf einbehaltenen Gewinnen und eingebrachtem Kapital sowie Steuern aufgrund von ausländischen Hinzu-rechnungsbesteuerungs-Bestimmungen. Nicht erfasst sind hingegen Umsatzsteuern, Verbrauchssteuern, Emissionsabgaben, Verkehrssteuern, Lohnsummensteuern, Leistungen an Sozialversicherungen und Liegenschaftssteuern.

Als Bemessungsgrundlage (Tax Base) dient der Gewinn nach der Jahresrechnung der jeweiligen Gesellschaft (Einzelschluss der Gesellschaft) gemäss dem Rechnungslegungsstandard (IFRS oder gleichwertige Standards), den der Konzern für seine globale konsolidierte Jahresrechnung verwendet, nach Berücksichtigung von gewissen permanenten Differenzen.

#### 4.2.2.2 Ausnahme für vorhandene Substanz (Substance-based Carve-out)

Bei der Berechnung der ETR soll es eine Erleichterung geben: Es soll ein sog. *formulaic Substance-based Carve-out* angewendet werden können, wonach die Bemessungsgrundlage (tax base) um einen fixen Betrag von 5% des Buchwerts des Sachvermögens sowie der Personalkosten vermindert wird. Zusätzlich ist eine Übergangsphase von zehn Jahren vorgesehen. Im ersten Jahr (voraussichtlich im Jahr 2023) wird die Verminderung 8% des Buchwerts des Sachvermögens (tangible Assets) und 10% der Personalkosten (Payroll) betragen. Diese Prozentsätze vermindern sich danach jährlich um 0.2% während der ersten fünf

Jahre und danach um 0.4% für den Buchwert des Sachvermögens und um 0.8% der Personalkosten für die letzten fünf Jahre der Übergangsphase. Durch diesen Abzug vermindert sich der Nenner der ETR-Berechnung, womit sich – bei gleichbleibendem Zähler – die ETR erhöht. Dadurch könnte ein Unternehmen allenfalls einen genügend hohen Steuersatz demonstrieren, auch wenn die effektive Besteuerung tiefer ist.

Unter Personalkosten fallen sämtliche im Zusammenhang mit dem Personal anfallenden Kosten wie z.B. Löhne, Sozialversicherungsbeiträge, Bonuszahlungen, Lohnsteuern etc. Erfasst sind die Kosten sowohl im Zusammenhang mit Arbeitnehmenden als auch mit selbstständigen Auftragnehmenden (independent Contractors), die unter der Leitung und der Kontrolle des entsprechenden Unternehmens stehen und an der regulären operativen Geschäftstätigkeit beteiligt sind. Das Sachvermögen umfasst abschreibungsfähige Sachanlagen wie Maschinen, Grundstücke sowie Nutzungsrechte an Leasingobjekten, die zur Erzielung von Gewinnen genutzt werden. Vom *Carve-out* ausgeschlossen sind hingegen für den Verkauf bestimmte Vermögenswerte sowie Liegenschaften, die der Kapitalanlage dienen.<sup>42</sup>

Als Begründung für diese Erleichterung kann angefügt werden, dass der Einsatz von Sachvermögen und Personal als Indikator von Aktivitäten mit Substanz gesehen werden kann. Bei Aktivitäten mit Substanz (sprich mit Sachvermögen und Personal) ist das Risiko von steuerlich getriebenen Gewinnkürzungen und insbesondere Gewinnverlagerungen tiefer, da diese Aktivitäten weniger mobil sind und damit eine Standortwahl regelmässig weniger steuerlich getrieben ist verglichen mit sehr mobilen Aktivitäten wie bspw. Finanzierung oder Immaterialgüterverwaltung – und die Säule 2 soll ja (durch eine global geltende Mindeststeuer) die nach der Umsetzung der ursprünglichen BEPS-Massnahmen noch bestehenden Lücken bei der Bekämpfung von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen schliessen.

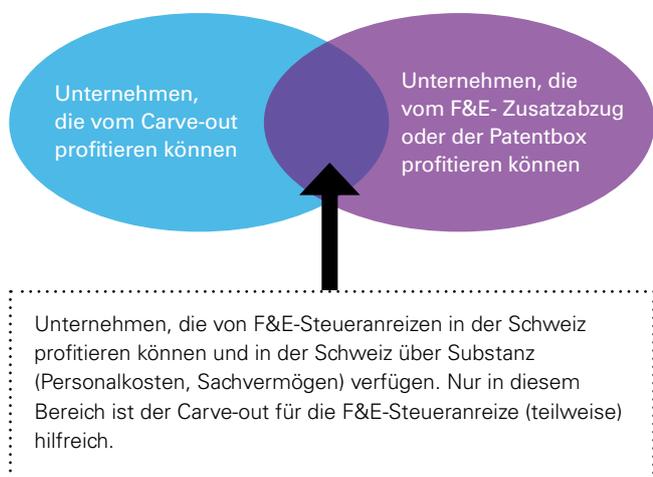
Durch die Anwendung einer fixen Rendite auf dem eingesetzten Sachvermögen bzw. den Personalkosten wird ein beschränkter Teil des Gewinnes von der Mindestbesteuervorschrift ausgenommen. Unternehmen mit Substanz und mit nur einem beschränkten Gewinn sind somit nicht von der Mindestbesteuerung betroffen, da für sie lediglich ein reduzierter (ev. marginaler) Gewinn bei der Berechnung der ETR gemäss Mindestbesteuerungsregel berücksichtigt wird, und können somit weiterhin (uneingeschränkt) von steuerlicher F&E-Investitionsförderung profitieren, welche die geschuldeten Steuerzahlungen reduziert. Bei Unternehmen mit erhöhter Profitabilität hat der *Carve-out* hingegen verhältnismässig weniger Wirkung, da der *Carve-out* die Bemessungsgrundlage grundsätzlich um einen fixen Betrag (bzw. Prozentsatz des Buchwerts des Sachvermögens sowie der Personalkosten) reduziert, was einen geringeren Betrag im Vergleich zu hohen Gewinnen ausmacht, wodurch das Ver-

<sup>42</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 14. Oktober 2021, S. 93 ff. <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

hältnis zwischen Steuern und relevantem Gewinn (bzw. ETR) weniger beeinflusst wird. Dadurch vermindert zwar der Carve-out in diesen Fällen die Bemessungsgrundlage, diese wird aber bei hoher Profitabilität regelmässig (weiterhin) auf einer Höhe sein, welche in Tiefsteuernkantonen trotzdem zu einer ETR unter der Mindestbesteuerung von 15% führt.

#### 4.2.2.3 Verhältnis des Carve-outs zum F&E-Zusatzabzug und zur Patentbox

Zur steuerlichen Entlastung von innovativen Unternehmen in der Schweiz sind auf Kantonsebene der zusätzliche F&E-Abzug und die Patentbox vorgesehen. Der *Carve-out* hat lediglich bei Unternehmen, die auch Substanz in Form von Personal und Sachanlagen in der Schweiz haben, einen Einfluss auf die ETR. Dies gilt entsprechend auch für innovative Unternehmen, die von steuerlichen Entlastungen in der Form einer Patentbox oder zusätzlichen F&E-Abzügen profitieren. Der *Carve-out* ist jedoch nicht deckungsgleich mit den Instrumenten zur steuerlichen F&E-Investitionsförderung. So gibt es Aktivitäten, die vom *Carve-out* profitieren, aber nicht von den F&E-Steueranreizen (z.B. klassische Produktion) oder umgekehrt (z.B. Patentbox mit Nexus, wobei inzwischen die Substanz abgebaut wurde, da nicht mehr weiterentwickelt wird).



#### 4.2.2.4 Zusätzlicher F&E-Abzug

Der zusätzliche F&E-Abzug kommt in der Regel nur zur Anwendung, wenn bei einem Unternehmen Substanz insbesondere in Form von Personalkosten vorhanden ist. Damit wird auch der *Carve-out* bei der Berechnung der Mindestbesteuerung in solchen Fällen berücksichtigt. In wieweit dieser hilfreich ist, hängt von den Verhältnissen zwischen Substanz, (qualifizierenden) F&E-Kosten und Gewinn ab – sowie dem Umfang, in dem der effektive Steuersatz nach dem zusätzlichen F&E-Abzug unter dem Mindeststeuersatz von 15% liegt. Die Wirkung kann anhand des folgenden Beispiels illustriert werden (das Beispiel bezieht sich auf die Periode nach der Übergangsphase, weshalb mit einem *Carve-out* von 5% gerechnet wird):

Die Alpha AG gehört zur Greek Group (weltweiter Umsatz von über EUR 750 Mio.) und entwickelt und vertreibt in der Schweiz innovative Produkte. Die massgebende Bilanz und Erfolgsrechnung sehen wie folgt aus:

Bilanz			
Umlaufvermögen	100	Fremdkapital	100
Sachanlagen	100	Eigenkapital	100
<b>Total Aktiven</b>	<b>200</b>	<b>Total Passiven</b>	<b>200</b>

Erfolgsrechnung (vor Steuern)			
Personalaufwand	150*	Erlöse	300
Sachaufwand	100		
<b>Gewinn vor Steuern</b>	<b>50</b>		

\* davon für den F&E-Zusatzabzug qualifizierend: 30 – somit Zusatzabzug von 20 ((30 + 35%) x 50%)

#### Annahmen:

- (Vor-)Steuersatz der Alpha AG in der Schweiz: 15% (davon Bund: 7.5%, Kanton/Gemeinde: 7.5%)
- Steuerbarer Gewinn Bund: 50
- Steuerbarer Gewinn Kanton/Gemeinde: 50 abzüglich F&E-Zusatzabzug von 20 = 30

#### Absolute Steuerbelastung:

$50 (\text{Gewinn}) \times 7.5\% (\text{Bund}) + 30 \times 7.5\% (\text{Kanton/Gemeinde}) = 3.75 + 2.25 = 6 (\text{Steuern})$

#### Ermittlung Tax Base:

$50 (\text{Gewinn})$  abzüglich *Carve-out*: 5% von 100 (Sachanlagen) sowie 5% von 150 (Personalaufwand) =  $50 - 5 - 7.5 = 37.5$  (Tax Base)

#### Relative Steuerbelastung / ETR gemäss Mindestbesteuerungsregeln:

covered Taxes (6) / Tax Base (37.5) = 16% (ETR)

→ somit ist die Mindestbesteuerung von 15% dank des *Carve-outs* trotz F&E-Zusatzabzug erreicht.

In diesem Beispiel beträgt der *Carve-out* 12.5. Soweit der Gewinn der Alpha AG 12.5 nicht übersteigen würde, wäre sie von der Minimalsteuer gänzlich ausgeschlossen und der Umfang des zusätzlichen F&E-Abzuges bzw. die lokale Steuerbelastung wäre nicht relevant (bzw. schädlich).

Die *Carve-out* Regeln bei der Berechnung der Steuerbasis zur Bestimmung der ETR stehen zwar nicht direkt in Zusammenhang mit dem F&E-Zusatzabzug, immerhin sind jedoch bei beiden Berechnungen die tatsächlichen (Personal-)Ausgaben im aktuellen Jahr relevant – und nicht der Betrag, der letztendlich in der Erfolgsrechnung verbucht wird. Der *Carve-out* und der F&E-Zusatzabzug sind also beide unabhängig von einer allfälligen Aktivierung in der Bilanz.



#### 4.2.2.5 Patentbox

Die Patentbox stellt auf den Gewinn aus den qualifizierenden Patenten ab und setzt somit auf Outputförderung. Die steuerliche Entlastung steht nicht in direktem Zusammenhang mit Personalkosten oder Sachanlagen. Somit ist auch der *Carve-out* insbesondere bei profitablen Patentboxen (eher) nicht hilfreich. Dies führt wiederum dazu, dass Patentboxen von der Mindestbesteuerung betroffen sind. Entsprechend besteht hierbei für betroffene Unternehmen Handlungsbedarf, worauf in dieser Studie aber nicht weiter eingegangen wird.

#### 4.2.2.6 De-minimis Ausnahme

Schliesslich sieht die zweite Säule als Massnahme zur Vereinfachung der Umsetzung eine de-minimis-Ausnahme vor. Wenn der in einem Staat anfallende Umsatz weniger als EUR 10 Mio. beträgt und der Gewinn vor Steuern des Konzerns EUR 1 Mio. nicht überschreitet, müssen die Regeln der Säule 2 dort nicht angewandt werden. Profitieren könnten von dieser de-minimis-Ausnahme allenfalls Konzerne, die in der Schweiz F&E-Aktivitäten betreiben und dabei einen vergleichsweise tiefen Gewinn im Verhältnis zum Gesamtgewinn des Konzerns erzielen. Dies könnte allenfalls bei Auftragsforschung der Fall sein, die mit einem Kostenaufschlag vergütet wird. Unwahrscheinlich ist es hingegen, dass (profitable) Patentboxen weniger als den bei der de-minimis Ausnahme vorgesehenen Anteil am Gesamtgewinn des Konzerns generieren, weshalb die de-minimis Ausnahme bei Konzernen mit Patentboxen in der Schweiz eher nicht zur Anwendung gelangen dürfte.

#### 4.2.3 Schlussfolgerungen

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der F&E-Zusatzabzug und die OECD-konforme Patentbox als Instrumente zur steuerlichen F&E-Investitionsförderung grundsätzlich wesentlich von der Mindestbesteuerung unter der Säule 2 der Initiative BEPS 2.0 betroffen sein werden. In Bezug auf F&E-Tätigkeiten kann jedoch unter Umständen eine Besteuerung unter dem Mindeststeuersatz begrenzt geschützt werden, wo eine entsprechende Gesellschaft über Substanz in Form von Sachanlagen und Personalkosten verfügt. Dabei dürfte eher der F&E-Zusatzabzug in einem gewissen Umfang davon profitieren. Da der *Carve-out* jedoch auf eine geringe Rendite (5% nach der Übergangs-

phase) auf Sachanlagen bzw. Personalkosten beschränkt ist, kann er für die Patentbox in der Regel nicht genutzt werden, um solche in der Schweiz niedrig besteuerten Erträge zu schützen. Die globale Mindestbesteuerung dürfte bei betroffenen Unternehmen daher die Anwendung der Patentbox in vielen Kantonen faktisch verhindern, weil der an Substanz anknüpfende *Carve-out* verhältnismässig wenig bringt und die Unternehmen aufgrund der Patentbox eine zu geringe Steuerbelastung aufweisen würden. Hierbei besteht entsprechender Handlungsbedarf. Im Falle von Hochsteuerkantonen kann die Patentbox aber weiterhin dazu beitragen, die Steuerbelastung zu senken, zumindest bis auf das Niveau der Mindestbesteuerung. Der F&E-Zusatzabzug dürfte hingegen für die meisten Unternehmen zumindest teilweise weiterhin einen Vorteil bringen – zumindest für Unternehmen, die nicht bereits ohne F&E-Zusatzabzug unter dem Mindestbesteuerungsniveau liegen.

Die beiden in der Schweiz vorhandenen steuerlichen Entlastungen von innovativen Unternehmen sollten somit – auch mit Blick auf die zahlreichen nicht von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen – trotz der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung weiterhin zur Verfügung gestellt werden. Bei deren Anwendung müssen die von der Mindeststeuer betroffenen Unternehmen aber die genauen Auswirkungen auf die ETR abschätzen und – unter Berücksichtigung des *Carve-outs* – entscheiden, ob und in welchem Umfang die Inanspruchnahme des F&E-Zusatzabzugs bzw. der Patentbox angebracht ist.

Sodann wird sich der schweizerische Gesetzgeber überlegen müssen, ob aufgrund des teilweisen Wegfalls bzw. der geringeren Wirksamkeit der bestehenden steuerlichen F&E-Investitionsförderung – soweit möglich – andere Steuern und Abgaben (die nicht unter das Regime der Minimalsteuer fallen) reduziert werden sollen. Sodann können die Möglichkeiten eines Ausbaus von Subventionen und Zuschüssen geprüft werden, wobei die internationalen Regelungen betreffend staatliche Beihilfen und Antisubventionsvorschriften zu beachten sind.<sup>43</sup>

<sup>43</sup> In diesem Zusammenhang sei etwa auf die EU-Leitlinien für Regionalbeihilfen (2021/C 153/01) verwiesen: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021XC0429\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021XC0429(01)&from=EN).

## 5 Umfrage

Im Nachgang zur STAF und der gesetzlichen Implementierung der Patentbox und möglicher F&E Zusatzabzüge für die Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuer sowie im Hinblick auf laufende internationale Entwicklungen betreffend einer Mindestbesteuerung und die damit verbundene Diskussion über die steuerliche Förderung von F&E sollten insbesondere auch die Meinungen von jenen Unternehmen berücksichtigt werden, die durch ihre F&E-Tätigkeit als Direktbetroffene in Frage kommen. Daher hat KPMG per Online-Fragebogen bei zahlreichen Unternehmen eine Umfrage durchgeführt. Mit der Online-Umfrage, welche auf der Umfrage aus dem Jahr 2015 aufbaut, wurde (wiederum) versucht, die aktuelle Situation von F&E betreibenden Schweizer Unternehmen zu ergründen und einen Eindruck über die Ansichten und Meinungen dieser Unternehmen bezüglich der aktuellen steuerlichen Förderung von F&E in der Schweiz und international zu erlangen. Die Ergebnisse der in englischer, deutscher und französischer Sprache durchgeführten Online-Umfrage finden sich detailliert im Anhang II, wobei die Anzahl beantworteter Fragebögen statistisch nicht repräsentativ (für die Gesamtwirtschaft) ist. Dennoch lassen sich gewisse Tendenzen erkennen.

Das Teilnehmerfeld erstreckte sich von KMU bis hin zu internationalen Konzernen. Die Unternehmen waren dabei mehrheitlich in den Bereichen der Produktion und Konsumgüter tätig. Biowissenschaften waren im Vergleich zur Umfrage aus dem Jahr 2015 etwas weniger vertreten. Obwohl die Mehrheit der befragten F&E betreibenden Unternehmen weiterhin ihre F&E-Einrichtungen oder Teile davon in der Schweiz haben, bestätigt die Umfrage, dass Unternehmen bei der Suche nach neuen F&E-Standorten auch auf das Ausland ausweichen. Neben China und den USA ist hierbei Deutschland zu erwähnen.

Bei der Standortwahl für F&E-Tätigkeiten wurden steuerliche Fördermassnahmen von 73% der befragten Unternehmen als wichtig oder sehr wichtig eingestuft (in etwa gleich viel wie bei der Umfrage aus dem Jahr 2015). Dieser Wert unterscheidet sich je nach Branche und Grösse der Unternehmen. Wenn man nur die Unternehmen der Biowissenschaften betrachtet, liegt dieser Wert sogar bei 100%. Bei Unternehmen der Finanzindustrie liegt der Anteil mit 67% sowie bei denjenigen der Konsumgüterindustrie mit 65% etwas tiefer. Bei Grossunternehmen mit mehr als 250 Vollzeitarbeitsstellen liegt der Anteil mit 82% über dem Durchschnitt aller Unternehmen. Bei den sehr kleinen Unternehmen (<10 Vollzeitarbeitsstellen) mit 59% und den mittleren Unternehmen (50 - 250 Vollzeitarbeitsstellen) mit 57% liegt der Anteil tiefer. Bei den kleinen Unternehmen (10-49 Vollzeitarbeitsstellen) liegt der Anteil mit 68% etwa gleich hoch.

Eine noch höhere Wichtigkeit als den steuerlichen Fördermassnahmen wurde nur der Nähe zu Produktionsstandorten (79%), dem Schutz von geistigem Eigentum oder Patentschutz (86%), der Möglichkeit der Zusammenarbeit mit Universitäten und dergleichen (91%), der politischen und ökonomischen Stabilität (88%) sowie dem Zugang zu qualifiziertem, internationalem Forschungspersonal (92%) eingeräumt. Tiefen Gewinnsteuersätzen (57%) sowie Subventionen für F&E Tätigkeiten (67%) wurde eine etwas weniger hohe Wichtigkeit zugesprochen – ebenso den tiefen Betriebskosten von F&E-Zentren und Anlagen (60%). In Anbetracht dessen ist es umso wichtiger, jene Parameter weiterhin positiv zu beeinflussen, die ein kleines Land wie die Schweiz auch selbst beeinflussen kann, um sich von anderen Ländern positiv abzugrenzen. Die Unsicherheiten aus aktuellen internationalen Entwicklungen im Unternehmenssteuerbereich (insb. die Mindestbesteuerung) treten hier als negative Einflussfaktoren für die Schweiz als Staat mit tendenziell tieferen Unternehmenssteuersätzen zu Tage.

Nur gut 3% der befragten Unternehmen haben angegeben, dass zukünftig potenziell eine Reduktion ihrer F&E-Tätigkeit in der Schweiz geplant ist, dagegen haben sich 47% der Teilnehmer für eine mögliche Erweiterung ausgesprochen. Weitere 50% der befragten Unternehmen sind indifferent bezüglich der Frage, ob sie ihre F&E-Tätigkeit in der Schweiz ausweiten oder aber reduzieren würden.

Die Umfrage zeigt darüber hinaus auf, dass etwas weniger als die Hälfte (43%) der teilnehmenden Unternehmen bereits eine der beiden mit der STAF eingeführten Massnahmen zur steuerlichen Förderung von F&E nutzen oder in Zukunft nutzen möchten. Von den Unternehmen, welche mindestens eine der beiden Massnahmen nutzen, sind dies 71%, welche den zusätzliche F&E-Abzug und 29%, welche die Patentbox verwenden oder verwenden möchten. Von den 57% der Unternehmen, welche keine der beiden Massnahmen nutzen, haben 31% dies damit begründet, dass sie keine qualifizierenden Patente oder Kosten für den zusätzlichen F&E-Abzug aufweisen. 19% der Unternehmen erachten den administrativen Aufwand als zu hoch und 16% finden es schwierig, die notwendigen Informationen im Unternehmen zu sammeln, fast gleich viele erwähnten einen zu geringen steuerlichen Vorteil (14%). 13% der Unternehmen haben in der Umfrage angegeben, dass es einen anderen Grund gibt, weshalb kein Gebrauch gemacht wird. Von diesen Unternehmen begründet die Mehrheit die Nichtgeltendmachung damit, dass die Instrumente zu wenig bekannt seien oder das notwendige Know-How in der Firma nicht vorliegt, um die erforderlichen Schritte zur Geltendmachung des Abzugs vorzunehmen. Mit Blick auf diese Ant-





worten möchten wir mit dieser Studie somit auch dazu beitragen, die Instrumente in der Schweiz bekannter zu machen.

Die Umfrage hat ferner gezeigt, dass die befragten Unternehmen den Instrumenten auch in Zukunft eine relevante Bedeutung zumessen bzw. deren Relevanz sogar höher eingeschätzt wird – und dies unabhängig, ob die globale Mindestbesteuerung (Säule 2) eingeführt wird oder nicht. So erwarten 62% eine Zunahme der Relevanz der F&E-

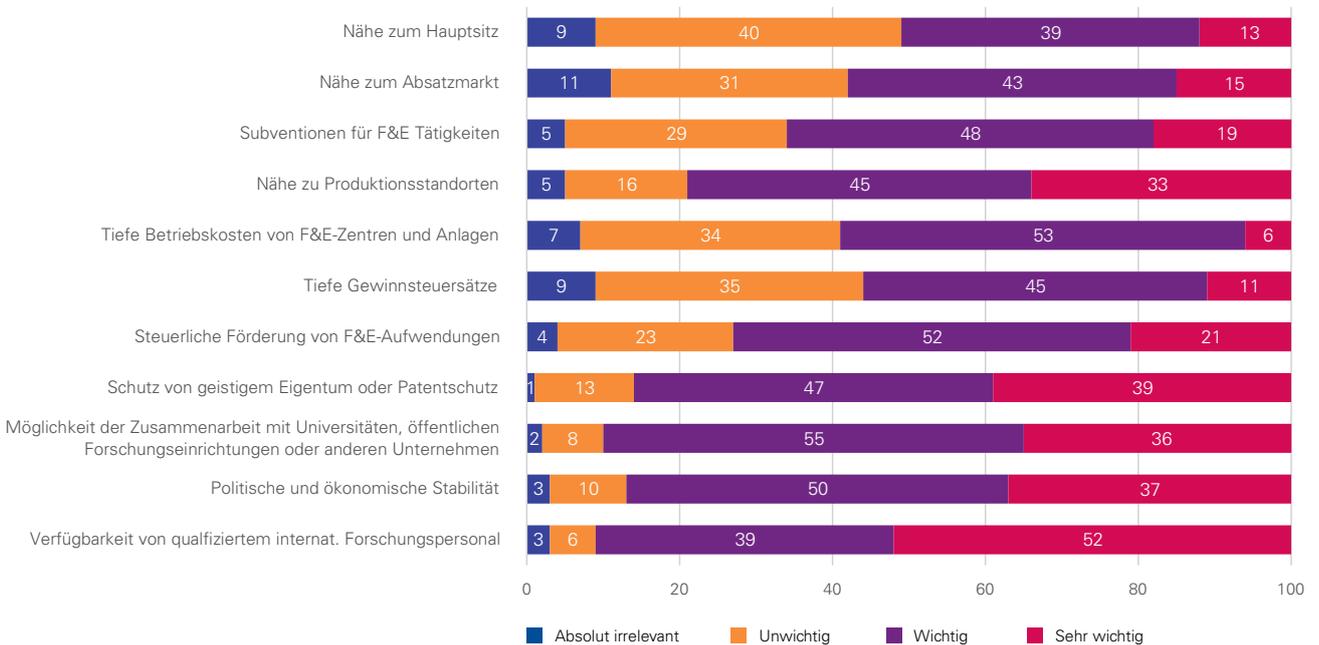
Steuerförderung, sollte die Mindestbesteuerung nicht kommen, und 72% gehen nicht von einer Abnahme der Relevanz der F&E-Steuerförderung aus, sollte die Mindestbesteuerung eingeführt werden.

In der Umfrage hatten die Unternehmen die Möglichkeit Vorschläge abzugeben, wie der Zusatzabzug für F&E sowie die Patentbox verbessert werden könnten. Dabei haben sich drei Kategorien ergeben, welche aufgrund der hohen Anzahl Nennungen nachfolgend besonders hervorgehoben werden. Der meistgenannte Verbesserungsvorschlag reiht sich ein in die bereits oben beschriebenen Ergebnisse zum administrativen Aufwand. Die Unternehmen fordern an erster Stelle, die Instrumente zu vereinfachen sowie den damit verbundenen Aufwand zu verringern. Weiter fordern viele Unternehmen eine breitere Anwendung der Instrumente. Diesbezüglich fordern die Unternehmen zum Beispiel den Umfang der qualifizierenden Rechte für die Patentbox zu erweitern oder die Definition von «F&E» auszuweiten. An dritter Stelle geben die Unternehmen an, dass die Instrumente zum momentanen Zeitpunkt noch zu wenig bekannt sind und diesbezüglich mehr Klarheit herrschen sollte.

Insgesamt kann somit aus der Umfrage gefolgert werden, dass die steuerliche F&E-Förderung weiterhin von einem Grossteil der Unternehmen auch mit Blick in die Zukunft als relevant angesehen wird, deren Anwendung aber noch etwas vereinfacht werden sollte.

### Relevanz der verschiedenen Faktoren bei der Standortwahl für F&E-Tätigkeiten

Angaben in Prozent



## 6 Fazit und Empfehlungen

Die Schweiz hat aktuell im Ländervergleich eine eher geringere steuerliche Entlastung von F&E und schneidet deshalb bezüglich des Entlastungsaspekts vergleichsweise eher schlecht ab. Dies zeigt sich unter anderem im Vergleich des schweizerischen F&E-Zusatzabzugs mit den anderen Ländern. Die Schweiz belegt mit einer (zusätzlichen) Entlastung von max. 50% den letzten Platz (hinter China mit 75% und Tschechien mit 100%). Hinzu kommt noch, dass diese Entlastung nur auf Kantons- und Gemeindeebene Anwendung findet.

Bei der schweizerischen Patentbox ist die ersichtliche Entlastung mit maximal 90% (bzw. maximal 70% unter der Entlastungsbegrenzung) zwar vergleichbar mit oder gar höher als bei anderen Ländern (z.B. Niederlande mit 64% Entlastung), doch ist auch hier zu berücksichtigen, dass diese Entlastung nur auf Kantons- und Gemeindeebene Anwendung findet.

Boden gutmachen kann die Schweiz bezüglich steuerlicher Wettbewerbsfähigkeit der F&E-Investitionen aufgrund der allgemein eher tiefen Gewinnsteuersätze. Dies hilft etwa, dass das schweizerische Patentboxregime im Vergleich zu den anderen Ländern zu einem nicht viel höheren Steuersatz führt, mit dem Gewinne besteuert werden, die in die Patentbox fallen. Singapur steht mit 5% bis 10% an der Spitze, gefolgt von den Niederlanden mit 9%, sowie einigen Ländern mit 10% (Indien, Grossbritannien, USA), während in der Schweiz die Kantone (am jeweiligen Kantonshauptort) einen minimalen Steuersatz von 9.08% bis 13.62% aufweisen.

Die Patentbox ist in der Schweiz auf Patente und vergleichbare Rechte beschränkt. Im Vergleich zu anderen Ländern qualifizieren in der Schweiz darum nicht patentierte, sondern lediglich urheberrechtlich geschützte Software und immaterielle Schutzrechte wie Designs oder anderweitiges technisches Know-How nicht für die Patentbox. Hinzu tritt, dass im Vergleich mit anderen Ländern in der Schweiz eine zusätzliche Zugangshürde mit der Patentbox-Eintrittsbesteuerung besteht, welche dieses F&E-Steuerinstrument zusätzlich unattraktiv erscheinen lässt.

Somit bestünde Potential, die entsprechenden steuerlichen F&E-Massnahmen auszuweiten (bei der Patentbox wie es im Rahmen der Vorgaben der OECD möglich ist) bzw. die

entsprechenden Abzüge auszudehnen.<sup>44</sup> So könnte die Schweiz ihre Position bezüglich steuerlicher Wettbewerbsfähigkeit der F&E-Investitionen international verbessern.

Zu prüfende Optionen für einen Ausbau der F&E-Steueranreize umfassen beispielsweise einen höheren Zusatzabzug für F&E sowie die Ausweitung der qualifizierenden Rechte der Patentbox auf nicht patentierte Software oder eine Reduktion oder ein Verzicht auf eine Eintrittsbesteuerung. Ebenso kann eine vergleichbare Entlastung auf Ebene der direkten Bundessteuer geprüft werden.

Im Zusammenhang mit der erwarteten Einführung der globalen Mindestbesteuerung stellte sich im Vorfeld der Studie auch die Frage ob der Ausbau von steuerlichen Anreizen für F&E-Investitionen in einem Tiefsteuerland wie der Schweiz überhaupt sinnvoll ist. Diese Fragestellung kann nach Durchführung der Studie – und trotz der Diskussion um einen Ausbau von Subventionen oder anderen (Kompensations-) Massnahmen – bejaht werden. Die F&E-Steueranreize werden insbesondere in Hochsteuernkantonen aber auch für Unternehmensgruppen unter der relevanten Schwelle (konsolidierter Umsatz von EUR 750 Mio.) und bei ausreichend Substanz ein wichtiges Instrument sein, um die Steuerbelastung zu senken. Dies widerspiegelt sich auch in der durchgeführten Umfrage, in welcher ein Grossteil der Unternehmen äusserte, dass die F&E-Steuerförderung auch nach Einführung der globalen Mindeststeuer relevant sein wird. Dennoch ist es möglich, dass gewisse Unternehmen aufgrund der Mindestbesteuerungsregelungen wieder aus der Patentbox aussteigen möchten bzw. müssen. Entsprechend wäre es wünschenswert, wenn die Kantone die Rahmenbedingungen für einen allfälligen vorzeitigen Austritt aus der Patentbox vor der möglichen Einführung der Mindestbesteuerung für betroffene steuerpflichtige Unternehmen entsprechend festlegen und kommunizieren würden.

<sup>44</sup> So auch bereits der Expertenbericht Steuerstandort Schweiz, publiziert am 4. Dezember 2020, Abschnitt 4.1.5, <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-82238.html>.



## 7 Anhang I: Steuerliche Förderungsmaßnahmen von F&E im Ausland

Nachfolgend sind die einzelnen steuerlichen F&E-Förderungsmaßnahmen der Länder ausführlicher dargestellt. Die nachfolgenden länderspezifischen Übersichten stellen eine vereinfachte Darstellung der jeweiligen steuerlichen F&E-Instrumente in den Ländern dar. Die Länderübersicht erhebt darum nicht den Anspruch, als fachlicher Leitfaden zu dienen oder vollständig zu sein, sondern soll vielmehr einen breiten Überblick über die steuerlichen Anreize für F&E in den einzelnen Ländern geben.







## 1 Übersicht

In China gibt es eine Reihe von unterschiedlichen Steueranreizen für Unternehmen, die F&E betreiben. Einerseits können F&E-Aufwendungen zu einem höheren Satz abgezogen werden und andererseits gibt es spezifische Steuerstati für Unternehmen, die F&E betreiben, die sich nicht nur auf die Gewinnsteuer, sondern auch auf die Mehrwertsteuer auswirken. Der normale Gewinnsteuersatz in China beträgt 25%.

## 2 Inputförderung

### 2.1 Zusätzlicher F&E-Abzug

In China ansässige Unternehmen, welche in einem nicht eingeschränkten Wirtschaftszweig tätig sind sowie Unternehmen, welche als High and New Technology Enterprise (HNTE) qualifizieren, haben Anspruch auf einen Abzug in der Höhe von 175% (200% für Produktionsbetriebe) der qualifizierten F&E-Ausgaben, die im Laufe des Jahres anfallen, wenn:

- solche F&E-Ausgaben nicht zur Schaffung von immateriellen Vermögenswerten führen, oder
- qualifizierende F&E-Ausgaben als immaterielle Vermögenswerte aktiviert werden: 175% bzw. 200% der aktivierten F&E-Kosten stellen die Abschreibungsbasis der immateriellen Vermögenswerte dar.

### 2.2 Definition von F&E

F&E kann definiert werden als die kreative Anwendung neuer wissenschaftlicher und technologischer Kenntnisse zur Gewinnung neuer wissenschaftlicher oder technologischer Erkenntnisse oder die Durchführung systematischer Aktivitäten mit spezifischen Zielen zur kontinuierlichen Verbesserung von Technologien, Produkten, Dienstleistungen und Verfahren.

### 2.3 Qualifizierende Tätigkeiten

Unternehmen, die qualifizierende F&E-Aktivitäten durchführen und in einem nicht eingeschränkten Wirtschaftszweig tätig sind, können den F&E-Zusatzabzug in Anspruch nehmen. Zu den qualifizierenden F&E-Aktivitäten gehören:

- Die Erlangung neuer wissenschaftlicher und technologischer Erkenntnisse,
- Die kreative Nutzung neuer wissenschaftlicher und technologischer Erkenntnisse,
- Eine wesentliche Verbesserung von Technologien, Produkten, Dienstleistungen und Verfahren.

Zu den eingeschränkten Wirtschaftszweigen gehören die Herstellung von Tabakwaren, das Beherbergungs- und Gaststättengewerbe, der Gross- und Einzelhandel, die

Immobilienbranche, gewerbliches Leasing sowie die Unterhaltungsbranche.

### 2.4 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Personalaufwendungen, direkte Kosten, Abschreibungen auf Sachanlagen, Abschreibungen auf immateriellen Vermögenswerten, Kosten für die Entwicklung neuer Produkte, Kosten für neue softwaretechnische Programmierungen, Kosten für klinische Studien und andere relevante Aufwendungen (die nur mit 10% berücksichtigt werden) gelten als qualifizierende Aufwendungen für den F&E-Zusatzabzug.

### 2.5 Verluste

Verluste können generell während der nächsten fünf Jahre mit Gewinnen verrechnet werden.

## 3 Outputförderung

In China stehen outputseitig Steuererleichterungen für den Technologietransfer zur Verfügung. Alle qualifizierenden Einkünfte unter RMB 5 Mio. aus Technologietransfers von in China ansässigen Unternehmen sind von der Gewinnsteuer befreit. Einkünfte, die RMB 500 Mio. übersteigen, unterliegen einer um 50% reduzierten Gewinnsteuer. Alle in China ansässigen Unternehmen mit qualifizierenden Einkünften aus Technologietransfers haben Anspruch auf die Steuererleichterung für den Technologietransfer.

## 4 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

### 4.1 Steuererleichterung für Unternehmen mit HNTE-Status

In China ansässige Unternehmen, die als high-and new-technology enterprises (HNTEs) qualifizieren, haben Anspruch auf einen ermässigten Gewinnsteuersatz von 15% für drei aufeinanderfolgende Jahre.

### 4.2 ATSE Steuererleichterung

In China ansässige und als advanced technology service enterprises (ATSE) qualifizierende Unternehmen können von folgenden Steueranreizen profitieren:

- Ansässige Unternehmen, die als ATSE qualifizieren, können einen reduzierten Gewinnsteuersatz von 15% in Anspruch nehmen
- Ausbildungskosten, die 8% der gesamten ATSE Lohnkosten nicht übersteigen, können für Gewinnsteuerzwecke abgezogen werden. Der nicht in Abzug gebrachte Restbetrag kann aufs nächste Jahr vorgetragen werden.
- Umsätze aus Offshore-Outsourcing Dienstleistungen können von der Mehrwertsteuer befreit werden.

### 4.3 Steuererleichterungen für Softwareunternehmen

Qualifizierende Softwareunternehmen sind in den ersten zwei Jahren, in welchen ein Profit erzielt wird von der Gewinnsteuer befreit. Vom dritten bis zum fünften Profit-Jahr können Softwareunternehmen von einem reduzierten Gewinnsteuersatz von 12.5% profitieren.

#### 4.4 Steuererleichterungen für wichtige Software-unternehmen

Softwareunternehmen welche in China als wichtig qualifizieren werden für fünf aufeinanderfolgende Jahre von der Gewinnsteuer befreit und profitieren danach von einem reduzierten Gewinnsteuersatz in der Höhe von 10%.

#### 4.5 Zusätzliche Subventionen

Lokale Regierungsbehörden können zusätzliche Subventionen für akkreditierte als HNTE qualifizierende Unternehmen und/oder geltend gemachte F&E-Aufwendungen gewähren.



## Deutschland

### 1 Übersicht

Ab 2020 wird in Deutschland erstmals ein steuerlicher Anreiz für F&E in Form einer sogenannten «Forschungszulage» eingeführt. Der Gewinnsteuersatz liegt in Deutschland bei rund 32%. Neben der «neuen» steuerlichen Förderung gibt es in Deutschland mehrere Förderprogramme für F&E auf Landes-, Bundes- und europäischer Ebene.

### 2 Inputförderung

#### 2.1 Forschungszulage

Deutsche und ausländische Unternehmen haben gleichermaßen Anspruch auf die F&E-Steueranreize, wenn sie in Deutschland steuerpflichtig und nicht steuerbefreit sind, d.h. steuerzahlende Unternehmen können unabhängig davon, ob sie beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind, die Zulage beanspruchen. Da die Zulage im Rahmen des Steuerveranlagungsverfahrens zugesprochen wird (Steuerzugschrift oder Rückerstattung), können nur solche nicht in Deutschland ansässige Steuerpflichtige von der Zulage profitieren, deren Gewinnsteuer in Deutschland im Steuerveranlagungsverfahren erhoben wird (und deren Gewinn nicht z.B. nur mit einer Quellensteuer erfasst wird).

Die Zulage ist für alle Unternehmen erhältlich, unabhängig von ihrer Grösse, der Gewinnsituation, dem Zweck oder der Rechtsform. Auch Personengesellschaften können sie beanspruchen.

#### 2.2 Definition von F&E

Die Definition und Würdigung der qualifizierenden F&E-Aktivitäten folgt den Kriterien in der Verordnung zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union der Europäischen Kommission (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung; AGVO).

#### 2.3 Qualifizierende Aktivitäten und Voraussetzungen

Die Zulage ist auf gewisse F&E-Aktivitäten beschränkt, namentlich auf die Grundlagenforschung, die industrielle Forschung und die experimentelle Entwicklung.

Aus beihilferechtlichen Gründen sind Unternehmen in finanziellen Schwierigkeiten im Sinne der AGVO von den F&E-Steueranreizen ausgeschlossen.

Auch unternehmensübergreifende Forschungsk Kooperationen werden gefördert. Möglich ist die Kooperation mit mindestens einem vom begünstigten Unternehmen unabhängigen Unternehmen sowie die Kooperation mit einer oder mehreren Forschungseinrichtungen oder Einrichtungen zur Wissensverbreitung (z.B. Hochschulen oder Forschungsinstitute).

Ebenso ist die Auftragsforschung steuerlich begünstigt, sofern der Auftragnehmer in einem EU- oder EWR-Staat ansässig ist. Anspruch auf die Zulage hat der Auftraggeber und nicht der Auftragnehmer, der die Forschung im Auftrag eines Dritten durchführt.

#### 2.4 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Qualifizierende F&E-Aufwendungen sind die Löhne und Gehälter für die Mitarbeiter des qualifizierenden Unternehmens soweit sie der deutschen Lohnsteuer unterliegen. Die qualifizierenden Aufwendungen ergeben sich dementsprechend aus den Löhnen pro Arbeitnehmer. Steuerfreie Vergütungen oder steuerfreie Sachleistungen werden nicht berücksichtigt. Lohnnebenkosten, die dem Arbeitgeber zur Zukunftssicherung des Arbeitnehmers entstehen (z. B. Rentenversicherung, Arbeitslosenversicherung sowie Kranken- und Pflegeversicherung), erhöhen die qualifizierenden Personalkosten.

Berücksichtigt werden nur die Löhne und Gehälter für Mitarbeiter, welche geförderte F&E-Aktivitäten ausüben; die Personalkosten für Reinigungspersonal, Verwaltungspersonal oder Führungskräfte, die zwar aktiv an einem F&E-Projekt beteiligt sind, selbst jedoch keine Forschung betreiben, werden nicht berücksichtigt.

Im Fall der Auftragsforschung betragen die qualifizierenden Aufwendungen 60% des Entgelts, das vom Auftraggeber an den Auftragnehmer bezahlt wird (Rechnungsbetrag).

#### 2.5 Berechnung der F&E-Steuerzugschrift/Begrenzung

Die steuerliche Förderung der Forschung erfolgt in Form einer Zulage (sog. Forschungszulage) bzw. Zugschrift, die auf der Grundlage der Personalaufwendungen für F&E-Projekte berechnet wird. Es besteht also kein Zusammenhang mit der Ermittlung des steuerbaren Gewinns oder der Festsetzung des Gewinnsteuerbetrages. Die Zulage wird unabhängig von der Gewinnsituation eines Unternehmens gewährt.

Die qualifizierenden Unternehmen müssen überprüfbare Dokumentationen über die Mitarbeiter führen, die für F&E-Aktivitäten im Rahmen des F&E-Projekts zuständig sind, für das die Steuervergünstigung gewährt wird.

Die Bemessungsgrundlage für die darauf basierende Forschungszulage ist auf EUR 4 Mio. begrenzt. Diese Obergrenze gilt bei verbundenen Unternehmen für die Gruppe insgesamt. Bei Kooperationsprojekten zwischen nicht verbundenen Unternehmen gilt der Höchstbetrag jedoch für jedes qualifizierende Unternehmen einzeln.

Die Forschungszulage beträgt 25% der Bemessungsgrundlage. Unter Berücksichtigung der Obergrenze der Bemessungsgrundlage beträgt der Höchstbetrag der Zulage somit EUR 1 Mio. pro Unternehmen und Geschäftsjahr. Darüber hinaus gilt bei F&E-Projekten aus beihilferechtlichen Gründen generell eine Obergrenze von EUR 15 Mio. pro Unternehmen für jede gewährte staatliche Beihilfe (einschließlich Forschungszulage).

## 2.6 Verluste

Im Falle eines Verlusts oder wenn die veranlagte Gewinnsteuer niedriger ist als die F&E-Steuerzuschritt, wird der überschüssige Betrag der F&E-Steuerzuschritt ausbezahlt. Da die F&E-Steuerzuschritt unabhängig von der Einkommenssituation angerechnet oder ausbezahlt wird, hängt die Wirkung stark von der ex-ante Steuerbelastung ab. Man kann sagen, dass es sich um einen steuerfreien Zuschuss handelt.

## 3 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

Neben der neu eingeführten Forschungszulage gibt es in Deutschland eine Vielzahl von Förderprogrammen für F&E auf Landes-, Bundes- und europäischer Ebene.

Die regionalen Förderprogramme richten sich vor allem an KMU, die innovative Schlüsseltechnologien entwickeln. Die Bundesprogramme stehen einem breiten Spektrum von verschiedenen Branchen zur Verfügung. Auch Förderprogramme auf EU-Ebene, wie der Europäische Fonds für regionale Entwicklung, stellen Mittel für F&E-Aktivitäten in Deutschland bereit. Diese Programme sind für multinationale Projekte oder Unternehmen sehr attraktiv, da sie auf Kooperationsprojekte ausgerichtet sind (auch mit Partnern aus verschiedenen Mitgliedsstaaten der EU). Um einen Überblick über die bestehenden Förderprogramme zu vermitteln, stellt das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) eine Datenbank über alle verfügbaren Förderprogramme bereit.



## 1 Übersicht

Frankreich gewährt Steuergutschriften für durchgeführte F&E-Aktivitäten. Ausserdem gibt es einen besonderen Steuerstatus für junge Unternehmen, die F&E betreiben. Frankreich hat zudem ein Patentbox-Regime. Der Gewinnsteuersatz beträgt 27,5% bzw. 26,5% für Unternehmen sowie steuerlich gemeinsam veranlagte Gruppen mit einem Umsatz unter EUR 250 Mio. Der Gewinnsteuersatz soll für 2022 auf 25% reduziert werden.

## 2 Inputförderung

### 2.1 Steuergutschrift für Forschung

Die Steuergutschrift für Forschung (*Crédit d'Impôt Recherche; CIR*), die auf der Grundlage eines Kalenderjahres berechnet wird, beläuft sich auf 30% des Anteils der F&E-Ausgaben unter EUR 100 Mio. und 5% der darüberhinausgehenden F&E-Ausgaben eines Unternehmens.

### 2.2 Definition von F&E

Die CIR ist anwendbar auf «wissenschaftliche und technische» Forschungstätigkeiten (d.h. Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Entwicklung):

- Die Grundlagenforschung zielt darauf ab, einen theoretischen oder experimentellen Beitrag zur Lösung von technischen Problemen zu leisten,
- Die angewandte Forschung zielt darauf ab, mögliche Anwendungen der Ergebnisse der Grundlagenforschung zu ermitteln oder neue Lösungen zu finden, die es dem Unternehmen ermöglichen, ein bestimmtes, im Voraus festgelegtes Ziel zu erreichen,
- Zu den experimentellen Entwicklungstätigkeiten, die in den Anwendungsbereich der CIR fallen, gehören solche, die mit Hilfe eines Prototyps oder von Pilotanlagen durchgeführt werden, mit dem Ziel, die notwendigen Informationen zu sammeln, welche als technische Entscheidungsgrundlage dienen können für die Herstellung oder wesentliche Verbesserung von neuen Materialien, Mechanismen, Produkten und/oder Dienstleistungssystemen.

Forschungstätigkeiten qualifizieren für die CIR, wenn sie die fünf Hauptkriterien des OECD Frascati Manuals 2015 erfüllen.

Forschungstätigkeiten müssen zu Innovationen oder wesentlichen Verbesserungen führen, um für die CIR zu qualifizieren. Eine bloße Nutzung von zur Verfügung stehenden Techniken reicht nicht aus. In der Praxis ist die CIR nicht auf traditionelle F&E-Bereiche wie die Pharma- und Automobilindustrie beschränkt, sondern erstreckt sich insbesondere im Hinblick auf die Entwicklung innovativer IT-Programme auch auf andere Branchen wie Banken und Versicherungen.

### 2.3 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Zu den qualifizierenden F&E-Aufwendungen, die auf der Grundlage des Kalenderjahres ermittelt werden müssen, gehören im Wesentlichen Personalaufwendungen und Sachaufwendungen (Betriebskosten, Abschreibungen) im Zusammenhang mit F&E, Kosten im Zusammenhang mit ausgelagerten F&E-Aktivitäten, Überwachung von technischen Entwicklungen sowie Patentierung und Patentschutz.

Aufwendungen können sich grundsätzlich auf F&E-Tätigkeiten in der EU oder im EWR (ohne Liechtenstein) beziehen. Daher können Unternehmen die CIR für in der EU getätigte Aufwendungen auch dann in Anspruch nehmen, wenn diese Aufwendungen lokal abgezogen wurden und/oder eine lokale F&E-Förderung in Anspruch genommen wurde.

Die Tatsache, dass die qualifizierenden Aufwendungen bereits von den steuerpflichtigen Erträgen des begünstigten Unternehmens abgezogen wurden, schränkt den Anspruch auf die Steuergutschrift ebenso wenig ein wie die Tatsache, dass die F&E-Ausgaben ganz oder teilweise ins Ausland weiterverrechnet wurden, sofern sie ursprünglich von dem Unternehmen getätigt wurden, das die Steuergutschrift in Anspruch nimmt.

Um die CIR zu erhalten, muss ein Unternehmen nicht im Besitz der aus seiner F&E-Aktivitäten resultierenden immateriellen Rechte sein.

Die CIR ist für «neu gegründete» Unternehmen (für das Gründungsjahr und die vier darauffolgenden Jahre), junge innovative Unternehmen (*Jeunes Entreprises Innovantes, JEI*), KMU und Unternehmen in finanziellen Schwierigkeiten sofort rückerstattbar.

### 2.4 Berechnung der CIR

Die CIR wird auf der Grundlage eines Kalenderjahres berechnet und beläuft sich auf 30% des Anteils der F&E-Ausgaben unter EUR 100 Mio. und 5% der darüberhinausgehenden F&E-Ausgaben eines Unternehmens. Es gibt keine betragliche Begrenzung für die CIR.

Im Prinzip wird die CIR mit der Gewinnsteuer für das betreffende Jahr und ggf. für die darauffolgenden drei Jahre verrechnet. Nach Ablauf dieser drei Jahre wird der nicht genutzte Teil der Forderung gegenüber dem Staat an das Unternehmen rückerstattet. Diese Forderung ist auch übertragbar, sobald sie verbucht ist.

## 3 Outputförderung

### 3.1 Patentbox Regime

Die Lizenzierung und Übertragung von Patenten wird zu einem reduzierten Gewinnsteuersatz von 10% besteuert.

Das Patent oder die patentierbare Investition muss aktivierbar sein und seit mindestens zwei Jahren im Besitz des Unternehmens sein. Diese Mindestfrist von zwei Jahren gilt nicht, wenn das Patent oder die patentierbare Investition durch eigene F&E-Aktivitäten entstanden ist.

### 3.2 Qualifizierende Immaterialgüterrechte

Immaterialgüterrechte werden wie folgt definiert: Patente (einschliesslich des Gebrauchszertifikats), neue Pflanzensorten, industrielle Methoden (z.B. Geschäftsgeheimnisse in Verbindung mit der Umsetzung eines Patents) und Software. Für KMU's qualifizieren zusätzlich noch Einnahmen aus zertifizierten patentfähigen Erfindungen.

### 3.3 Qualifizierende Erträge aus Immaterialgütern

Die Bewertung der Einnahmen aus Immaterialgüterrechten erfolgt auf der Grundlage aller Einnahmen aus dem Verkauf oder der Lizenzierung von qualifizierten Immaterialgüterrechten. Die Einnahmen können also beispielsweise aus dem Verkauf eines Patents oder der Lizenzierung einer Software stammen. Der ermässigte Steuersatz gilt für die Nettoeinnahmen, die nach Abzug der F&E-Kosten und mittels Anwendung des «Nexus»-Quotienten ermittelt werden.

## 4 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

Es gibt einen Mechanismus für Steuergutschriften für bestimmte Innovationsaufwendungen von KMUs, z.B. für die Entwicklung von Prototypen und Pilotanlagen für neue Produkte (es gilt ein spezifischer Satz von 20% und eine Obergrenze von EUR 400'000 für qualifizierende Aufwendungen).

Der Steuerstatus für F&E betreibende Jungunternehmen (JEI) ist limitiert auf die ersten 8 Jahre und erlaubt im ersten Jahr eine vollumfängliche Befreiung von der Gewinnsteuer sowie eine hälftige Befreiung im zweiten Jahr. Darüber hinaus ist das Unternehmen von einer Vielzahl weiterer Steuern sowie von den Sozialversicherungsabgaben befreit.



## 1 Übersicht

Indien bietet für Unternehmen, die F&E betreiben eine Vielzahl von F&E-Förderungsmaßnahmen, wobei sich nur ein Teil davon auf die steuerliche Förderung bezieht. Nachfolgend werden nur diese Anreize genauer erläutert. Für das Geschäftsjahr 2021-22 variiert der Gewinnsteuersatz je nach steuerpflichtigem Einkommen und Umsatz zwischen 26% und 34,94%. Darüber hinaus besteht für einige Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit, für einen ermässigten Steuersatz zu optieren, der 17,16% für neue Produktionsunternehmen und 25,19% für andere Unternehmen beträgt. Zudem hat Indien auch F&E-Anreize in den Bereichen Mehrwertsteuer (Goods and Services Tax) und Zoll.

## 2 Inputförderung

### 2.1 F&E-Steuerabzug

Innerbetriebliche F&E: In Indien sind qualifizierende F&E-Ausgaben zu 100% abzugsfähig. Einen Zusatzabzug wie teilweise in anderen Ländern gibt es nicht. Diese allgemeine Abzugsfähigkeit ist branchenunabhängig und beinhaltet auch F&E-Kosten, welche bereits bis zu drei Jahre vor der eigentlichen Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit angefallen sind. Für unternehmensinterne F&E ist der Steuerabzug auch für Unternehmen möglich, die für einen ermässigten Steuersatz optiert haben.

Innerbetriebliche F&E mit Genehmigung der indischen Regierung: Weiter gibt es einen Steuerabzug in Höhe von 100% der Ausgaben für innerbetriebliche F&E-Einrichtungen (mit Ausnahme von Investitionsausgaben für Grundstücke/Gebäude). Dieser Abzug kann von Unternehmen im Bereich Biotechnologie oder im Bereich der Herstellung und Produktion von Gegenständen (einige wenige Gegenstände wie alkoholische Getränke und Tabak und weitere sind davon ausgenommen) geltend gemacht werden. Dieser Steuerabzug ist nicht möglich für Unternehmen, welche für einen ermässigten Steuersatz optiert haben.

### 2.2 F&E-Beiträge

Ein weiterer Steueranreiz betrifft Beiträge an öffentliche Einrichtungen oder private Unternehmen, welche auf F&E-Aktivitäten ausgerichtet sind. Diese Beiträge sind ebenfalls zu 100% als Aufwand abzugsfähig. Dieser Steuerabzug ist für Unternehmen, die für einen ermässigten Steuersatz optiert haben, nicht zulässig.

### 2.3 Definition von F&E

Unter dem Begriff F&E werden in Indien Tätigkeiten zusammengefasst, welche dazu dienen, das Wissen im Bereich der Naturwissenschaften sowie der angewandten Forschung, einschliesslich Landwirtschaft, Tierhaltung und Fi-

scherei, zu erweitern. Unter diesen Begriff werden unter anderem die Entwicklung neuer Technologien und Techniken, Produkte- und Verfahrensoptimierung sowie die Ausarbeitung neuer Analyse- und Testverfahren subsummiert.

Wissenschaftliche Forschung im unternehmerischen Bereich umfasst:

- Jegliche wissenschaftliche Forschung, die zu einer Erweiterung des Unternehmens oder der Branche führen kann oder eine Erweiterung erleichtert,
- Jede wissenschaftliche Forschung medizinischer Art, die einen besonderen Bezug zum Wohlergehen der im Unternehmen oder in der Branche beschäftigten Arbeitnehmer hat.

### 2.4 Qualifizierende Aktivitäten

Im Allgemeinen umfasst F&E die Entwicklung neuer Technologien, Design und Konstruktionen, Prozess-/Produkt-/Designverbesserungen und die Entwicklung neuer Analyse- und Testmethoden. Weiter gehören die Forschung im Zusammenhang mit Effizienzsteigerungen bei der Nutzung von Ressourcen wie Betriebsmitteln, Materialien und Energie, die Bekämpfung der Umweltverschmutzung, die Abwasserbehandlung und das Recycling von Abfallprodukten sowie andere Bereiche der Forschung zu den qualifizierenden Tätigkeiten. Nicht als F&E-Aktivitäten gelten hingegen die Marktforschung, Arbeits- und Methodenuntersuchungen, Betriebs- und Managementforschung, Tests und Analysen routinemässiger Art für den Betrieb, die Prozesskontrolle, die Qualitätskontrolle und die Erhaltung der laufenden Produktion und der Anlagen.

### 2.5 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

F&E Steuerabzug: Es darf ein Steuerabzug in Höhe von 100% der Aufwendungen, die bei Personen und Unternehmen für wissenschaftliche Forschung im Zusammenhang einem Betrieb (mit Ausnahme von Investitionsausgaben für Grundstücke) anfallen, gemacht werden.

Abzug für innerbetriebliche F&E mit Genehmigung der indischen Regierung: Ein Steuerabzug in Höhe von 100% der Ausgaben von Personen und Unternehmen, welche wissenschaftliche Forschung in einer zulässigen Branche betreiben (davon ausgenommen sind Investitionsausgaben für Grundstücke und Gebäude). Die Kosten müssen in jedem Fall vom «Department of Scientific and Industrial Research» (DSIR) anerkannt werden.

### 2.6 Verlustvorträge

Steuerliche Verluste, die in dem Geschäftsjahr entstanden sind, in dem der Abzug für F&E-Aufwendungen beantragt wurde, können auf die nächsten acht Veranlagungsjahre vorgetragen werden (soweit die Voraussetzungen des Verlustvortrages gemäss indischem Steuerrecht erfüllt sind).

### 3 Outputförderung

Ein reduzierter Gewinnsteuersatz in der Höhe von 10% (zuzüglich des anwendbaren Zuschlags) findet Anwendung auf Lizenzentnahmen aus Patenten, die in Indien entwickelt und registriert wurden, ohne dass irgendwelche Aufwendungen in Abzug gebracht wurden. Weiter müssen mindestens 75% der Ausgaben in Indien getätigt worden sein. Alle Unternehmen, die in Indien ansässig und Patentinhaber sind, können von dieser Patentbox Regelung profitieren.

### 4 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

#### 4.1 F&E-Aktivitäten, die von Geschäftsbetrieben in Special Economic Zones ('SEZ') ausgeführt werden

Es sind Steuerbegünstigungen zwischen 100% und 50%, abhängig vom Geschäftsjahr, für qualifizierende Erträge aus F&E-Aktivitäten möglich, welche von einem Geschäftsbetrieb in einer sogenannten «Special Economic Zones» (SEZ) betrieben werden. Dieser Abzug ist auf die Unternehmen beschränkt, die bis spätestens am 31. März 2020 ein Genehmigungsschreiben erhalten haben und die Geschäftstätigkeit vor dem 30. September 2020 aufgenommen haben. Für Unternehmen, die sich für eine Steuerbegünstigung entscheiden, wird kein Steuerabzug gewährt. Folgende Steuerbegünstigungen finden Anwendung:

- Erste fünf Jahre – 100% Steuerbefreiung der qualifizierenden Erträge,
- Nächste fünf Jahre – 50% Steuerbefreiung der qualifizierenden Erträge,
- Nächste fünf Jahre – 50% Steuerbefreiung der qualifizierenden Erträge (wenn sie einer speziell dafür vorgesehenen Reserve zugeteilt werden).
- Befreiung von Zöllen / GST auf die Beschaffung von Waren und Dienstleistungen durch den SEZ Geschäftsbetrieb für die genehmigten Aktivitäten.

#### 4.2 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit indirekten Steuern

##### 4.2.1 Mehrwertsteuer (GST)

Ein ermässigte MWST-Satz in der Höhe von 5% gilt unter gewissen Voraussetzungen für die inländische Beschaffung verschiedener Waren durch öffentliche/private Forschungsinstitutionen (mit Ausnahme von Krankenhäusern), die beim DSIR registriert sind.

F&E-Dienstleistungen (in Bezug auf den Pharmasektor), die an ausländische Empfänger erbracht werden, qualifizieren als Export, sofern die Bedingungen gemäss GST Gesetz erfüllt sind. Wenn die von der F&E-Einheit erbrachten Dienstleistungen als Export qualifizieren, ist die F&E-Einheit berechtigt, die Erstattung der für die Beschaffung/Einfuhr von Waren und Dienstleistungen gezahlten Verbrauchssteuer zu beantragen.

##### 4.2.2 Zoll

Die Einfuhr bestimmter Gerätschaften, Instrumente, Rohstoffe, Komponenten, Pilotanlagen und Computersoftware für F&E-Projekte von Unternehmen, die über eine von der DSIR anerkannte interne F&E-Einheit verfügen, ist unter bestimmten Bedingungen von der Grundzollabgabe (Basic Customs Duty; BCD) befreit. Die Integrated Goods and Services Tax (IGST) ist jedoch geschuldet.

Es ist eine ermässigte Grundzollabgabe (BCD) in der Höhe von 5% und vollständige Befreiung von der IGST auf die Einfuhr von Forschungsgerätschaften durch öffentlich finanzierte Forschungseinrichtungen, Universitäten des Indian Institute of Technology (IIT) oder Indian Institute of Science, Bangalore oder Regional Engineering College sowie für nichtkommerzielle Einrichtungen usw. (mit Ausnahme von Krankenhäusern) anwendbar, soweit die anwendbaren Bedingungen erfüllt sind.



### 1 Übersicht

Italien gewährt diverse Steueranreize für F&E, z. B. verschiedene Arten von F&E-Steuerergutschriften und ein Patentbox-Regime. In Italien können F&E-Steuerergutschriften auch mit anderen Steuern (einschliesslich der Mehrwertsteuer) und Sozialversicherungsbeiträgen verrechnet werden. Der Gewinnsteuersatz beträgt 27,9%.

### 2 Inputförderung

#### 2.1 Verschiedene Steuerergutschriften

Es gibt eine F&E-Steuerergutschrift in Höhe von 10% bis 20% der qualifizierenden F&E-Aufwendungen, eine Steuerergutschrift in Höhe von 6% bis 50% der qualifizierenden Aufwendungen für den Kauf von qualifizierenden neuen «Industrie 4.0»- und anderen Investitionsgütern sowie eine Steuerergutschrift in Höhe von 30% bis 50% der qualifizierenden Aufwendungen für «Industrie 4.0»-Personalschulungskosten. Darüber hinaus können F&E-Steuerergutschriften mit anderen Steuern (einschliesslich der Mehrwertsteuer) und Sozialversicherungsbeiträgen verrechnet werden, wenn der Steuerpflichtige Verluste macht. Somit kann er die Vergünstigungen trotzdem in Anspruch nehmen.

#### 2.2 Definition von F&E

Die Definition der Aktivitäten, die für die Gewährung von F&E-Steuerergutschriften in Frage kommen, steht im Einklang mit den Leitlinien der OECD Frascati und Oslo Manuals.

#### 2.3 Qualifizierende Aktivitäten

Zu den Steuerzahlern, die das System der Steuerergutschriften für F&E in Anspruch nehmen können, gehören in Italien ansässige Unternehmen und italienische Betriebsstätten aus-

ländischer Unternehmen, sofern sie nicht in ein Konkursverfahren verwickelt und nicht mit einem «Verbot» belegt worden sind. Die Inanspruchnahme der Steuergutschrift ist an die Bedingung geknüpft, dass das Unternehmen: (1) die Branchenvorschriften für Gesundheit und Sicherheit am Arbeitsplatz einhält und (2) die Sozialversicherungsbeiträge für seine Arbeitnehmer abführt. Mit der Steuergutschrift für Forschung und Entwicklung werden drei Hauptkategorien von Aktivitäten begünstigt:

- Kategorie A: Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung auf dem Gebiet der Wissenschaft oder Technologie,
- Kategorie B: Technologische Innovation in anderen Bereichen als Wissenschaft und Technologie, die zur Entwicklung neuer oder wesentlich verbesserter Produkte oder Produktionsverfahren beitragen könnte,
- Kategorie C: Die Schaffung von ästhetischen und anderen Designs im Hinblick auf die Planung und Herstellung neuer Produkte und Muster in verschiedenen Produktbereichen (Textilien, Mode, Schuhe, Brillen, Gold, Möbel und Einrichtungsgegenstände sowie Keramik).

Für die Steuergutschrift für Investitionen in «Industrie 4.0»-Investitionsgüter müssen die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sein:

- sie müssen neu sein,
- sie müssen Investitionsgüter darstellen und
- sie müssen für Einrichtungen in Italien bestimmt sein, auch wenn sie im Ausland erworben wurden

#### 2.4 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Die F&E-Steuergutschriften sind an bestimmte Kostenkategorien gebunden. Folgende Aufwendungen stellen qualifizierende Aufwendungen dar:

- Personalkosten für Forscher und Techniker,
- Abschreibungskosten und Leasing von Sachanlagevermögen und Software,
- Auftragsforschung,
- Abschreibung für den Erwerb von industriellen oder biotechnologischen Erfindungen bei Dritten (nur für Tätigkeiten der Kategorie A),
- Beratungs- und gleichwertige Dienstleistungen im Zusammenhang mit den qualifizierenden Aktivitäten,
- Kosten für Material und Hilfsstoffe, die für die qualifizierende Aktivitäten verwendet werden,
- Für «Industrie 4.0»: andere direkte und indirekte Betriebskosten im Zusammenhang mit der Ausbildung.

Bei sämtlichen Aufwendungen muss es sich um tatsächliche Kosten handeln, die geschäftsmässig begründet und angemessen sind.

#### 2.5 Berechnung der F&E-Steuergutschrift / Begrenzung

Die F&E-Steuergutschrift gilt für qualifizierende Aufwendungen. Die Höhe der Steuergutschrift variiert für qualifizierende F&E-Aufwendungen je nach Art der Tätigkeit zwischen 10% und 20% wie folgt:

- Für Tätigkeiten der Kategorie A beträgt die Steuergutschrift 20% der Kostenbasis, abzüglich der für dieselben qualifizierenden Ausgaben erhaltenen Subventionen oder Beiträge. Der Höchstbetrag der Steuergutschrift beträgt EUR 4 Mio.,
- Für Tätigkeiten der Kategorie B beträgt die Steuergutschrift 10% bzw. 15% der Kostenbasis, abzüglich der für dieselben qualifizierenden Ausgaben erhaltenen Subventionen oder Beiträge. Der Höchstbetrag der Steuergutschrift beträgt EUR 2 Mio.,
- Für Aktivitäten der Kategorie C beträgt die Steuergutschrift 10% der Kostenbasis, abzüglich der für dieselben qualifizierenden Ausgaben erhaltenen Subventionen oder Beiträge. Der Höchstbetrag der Steuergutschrift beträgt EUR 2 Mio.

Die Steuergutschrift für «Industrie 4.0» kann für Investitionen in neue Investitionsgüter in Anspruch genommen werden. Die Höhe der Steuergutschrift liegt zwischen 6% bis 50% und hängt von dem Zeitraum (d. h. dem Förderzeitraum) ab, in dem der Kauf erfolgt, sowie von der Art des Vermögenswerts und der Höhe der getätigten Aufwendungen.

Die Steuergutschrift für «Industrie 4.0»-Schulungskosten für Mitarbeiter gilt für qualifizierende Ausgaben und kann von folgenden Unternehmen in Anspruch genommen:

- Kleinen Unternehmen, die eine Steuergutschrift in Höhe von 50% der qualifizierenden Ausgaben bis zu einem Höchstbetrag von EUR 300'000 pro Jahr beantragen können,
- Mittलगrossen Unternehmen, die eine Steuergutschrift in Höhe von 40% der qualifizierenden Ausgaben bis zu einem Höchstbetrag von EUR 250'000 pro Jahr beantragen können,
- Grossen Unternehmen, die eine Steuergutschrift in Höhe von 30% der qualifizierenden Ausgaben bis zu einem Höchstbetrag von EUR 250'000 pro Jahr beantragen können.

Für alle Unternehmen erhöht sich die Steuergutschrift auf 60%, wenn die Arbeitnehmer, die die qualifizierenden Ausbildungsmassnahmen in Anspruch nehmen, als unterprivilegierte oder sehr unterprivilegierte Arbeitnehmer eingestuft werden (die jährlichen Obergrenzen bleiben gleich).

### 3 Outputförderung

#### 3.1 Patentbox

Es gibt ein Patentbox-Regime. Dabei wird ein Teil der Gewinne, die auf die Nutzung von qualifizierten immateriellen Vermögenswerten zurückzuführen sind, von der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschlossen. Qualifizierende Gewinne sind solche, die sich aus der Lizenzierung oder der direkten Nutzung von qualifizierendem geistigem Eigentum

ergeben. Der Prozentsatz des qualifizierenden Gewinns, der nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen wird, beträgt 50%. Der kombinierte effektive Gewinnsteuersatz für die Patentbox beträgt 13,95%.

In Italien ansässige Unternehmer oder italienische Betriebsstätten von Unternehmen, die in Ländern ansässig sind, die ein Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet haben und einen Informationsaustausch mit Italien durchführen, können für das Patentbox-Regime optieren, wenn sie in Italien F&E-Aktivitäten durchführen.

### 3.2 Qualifizierende Arten von geistigem Eigentum

Die folgenden Arten von geistigem Eigentum fallen unter die Patentbox Regelung:

- urheberrechtlich geschützte Software,
- Patente,
- Design und Modelle, die rechtlich geschützt werden können,
- Verfahren, geheime Formeln und industrielle, kommerzielle oder wissenschaftliche Kenntnisse, einschliesslich Know-how, die rechtlich geschützt werden können.

### 3.3 Berechnung der Ermässigung

Der Anteil des qualifizierten Einkommens ergibt sich aus dem Verhältnis der F&E-Kosten für die Erhaltung und Entwicklung des immateriellen Vermögenswerts zu den Gesamtkosten für die Herstellung dieses Vermögenswerts. Diese Berechnungsmethode steht im Einklang mit dem «Nexus-Ansatz» der OECD.

### 3.4 Verluste

Ist der Anteil des Einkommens, der für die Zwecke der Patentbox Regelung in Frage kommt, höher als das gesamte steuerpflichtige Einkommen, entsteht dem Steuerpflichtigen ein steuerlicher Verlust für den Zeitraum, der nach den üblichen Regeln genutzt werden kann.

Es gilt zu beachten, dass mit Verlusten, die auf die Nutzung des geistigen Eigentums zurückzuführen sind, sorgfältig umgegangen werden muss. Einerseits können alle steuerlichen Verluste aus dem qualifizierten geistigen Eigentum nach der Entscheidung, die Patentbox zu nutzen, dazu verwendet werden, die ordentlichen Erträge des Unternehmens auszugleichen. Sobald das Unternehmen jedoch beginnt, Gewinne aus dem qualifizierten geistigen Eigentum zu erzielen, fallen diese Einkünfte nicht mehr unter die Befreiung im Rahmen der Patentbox Regelung, und zwar bis zur Höhe der Verluste aus geistigem Eigentum, die zum Ausgleich der ordentlichen Einkünfte verwendet wurden.

## 4 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

Steuerliche Anreize für nicht-ansässige Forscher: Qualifizierte Forscher, die bereit sind, ihren steuerlichen Wohnsitz nach Italien zu verlegen, profitieren von einer 90%igen Befreiung von der Einkommensteuer und einer vollständigen Befreiung von der Regionalsteuer. Die Anreize gelten für das Jahr, in dem der Forscher seinen steuerlichen Wohnsitz nach Italien verlegt, und für die folgenden 5 Jahre (die folgenden 5 Jahre werden auf 7, 10 oder 12 Jahre verlängert, wenn der Forscher bestimmte Voraussetzungen erfüllt).





# Niederlande

## 1 Übersicht

In den Niederlanden ist der wichtigste steuerliche Anreiz für F&E eine outputbasierte Innovationsbox. Darüber hinaus gibt es verschiedene steuerliche Anreize, die von jedem Unternehmen in Anspruch genommen werden können und daher auch für F&E-Unternehmen interessant sein können. Der Gewinnsteuersatz beträgt 25%, wobei ein ermäßigter Satz von 15% auf die ersten EUR 245'000 (im Jahr 2021) bzw. auf die ersten EUR 395'000 (im Jahr 2022) des steuerpflichtigen Gewinns anwendbar ist.

## 2 Inputförderung

### 2.1 Zusatzabzüge

Für Unternehmen, die förderungswürdige Investitionen in eine Vielzahl von umweltfreundlichen oder energiesparenden Wirtschaftsgütern tätigen, gibt es Zusatzabzüge (siehe Abschnitt «Sonstige steuerliche F&E-Vorteile»).

### 2.2 WSBO-Steuerzuschrift

Unternehmen, deren Mitarbeiter an F&E-Projekten arbeiten oder die auf andere Weise Geld in F&E-Projekte investieren, haben Anspruch auf eine Steuerzuschrift auf die Lohnsteuer. Die Unternehmen müssen die Steuerzuschrift vor Beginn jedes F&E-Projekts bei der RVO (Netherlands Enterprise Agency), einer von den Steuerbehörden unabhängigen niederländischen Regierungsstelle, beantragen.

Dieser Anreiz wird als «WSBO» bezeichnet und gilt für Entwicklungsprojekte (d.h. die Entwicklung technisch neuer Produkte oder Produktteile, Produktionsverfahren oder Computerprogramme) und für technische wissenschaftliche Forschung.

Wenn die RVO den Anreiz gewährt, stellt sie dem Steuerzahler eine F&E-Bescheinigung aus, in der die Höhe der Lohnsteuerermässigung vermerkt ist.

Der Anreiz gilt für drei Aufwandarten im Rahmen qualifizierender Projekte:

- i. Lohnkosten der an dem Projekt beteiligten Mitarbeiter
- ii. Kosten, die direkt auf das Projekt zurückzuführen sind
- iii. Investitionen in Sachanlagen, die dem Projekt zugeordnet werden können. Investitionen in der Höhe von EUR 1 Mio. oder mehr werden in fünf Raten zu je 20% des investierten Betrags angerechnet.

Die Steuerzuschrift entspricht 50% der ersten EUR 350'000 der qualifizierenden Kosten (beschäftigungsbezogene und andere), falls das Unternehmen als Start-up eingestuft wird, und 40% in den übrigen Fällen. Auf den über EUR 350'000 hinausgehenden Betrag findet ein Satz von 16% Anwen-

dung. Das Unternehmen kann die Steuerzuschrift mit seiner periodischen Verpflichtung zur Abführung der Lohnsteuer an die niederländische Steuerverwaltung verrechnen. Verfügt ein Unternehmen nicht über eine ausreichende Lohnsteuerbemessungsgrundlage, um die Steuerzuschrift zu verrechnen, gibt es keine Erstattung.

### 2.3 Definition von F&E

In den Niederlanden richtet sich die Auslegung dessen, was qualifizierende F&E ist, im Allgemeinen nach der von der RVO ausgestellten F&E-Bescheinigung, die eine Voraussetzung für die Anrechnung der Steuerzuschrift auf die Lohnsteuer ist und darüber hinaus als zentrale Zugangsvoraussetzung für die Innovationsbox dient. Der Begriff F&E wird in Übereinstimmung mit international anerkannten Definitionen interpretiert.

## 3 Outputförderung

### 3.1 Innovationsbox

Die Innovationsbox gilt für Einkünfte aus selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten (oder einem Portfolio immaterieller Vermögenswerte). Das Einkommen unterliegt einem niedrigen effektiven Gewinnsteuersatz von 9%, der durch die Befreiung von 64% des in die Innovationsbox allozierten Gewinnes erreicht wird. Alle Unternehmen, die der niederländischen Gewinnsteuer unterliegen, können die Innovationsbox beantragen, wobei alle Arten von geistigem Eigentum (einschliesslich Exklusivlizenzen) gemäss OECD-Standard profitieren können.

### 3.2 Qualifizierende Einkünfte aus geistigem Eigentum

Zu den qualifizierten Einkünften gehören Lizenzeinnahmen (d. h. Lizenzgebühren), sowie ein Teil der Produktverkäufe oder Dienstleistungserlöse, Kosteneinsparungen und Veräusserungsgewinne aus der Veräusserung von immateriellen Vermögenswerten. Wenn das Unternehmen einen Teil seiner F&E-Aktivitäten ausgelagert hat (sei es innerhalb der Niederlande oder ins Ausland), kann es dennoch von der niederländischen Innovationsbox profitieren. Die auf die Innovationsbox entfallenden Einkünfte werden jedoch dann nach dem modifizierten Nexus-Ansatz gekürzt. Ein wichtiges Merkmal des niederländischen modifizierten Nexus-Ansatzes ist, dass F&E-Kosten, die einem niederländischen Steuerzahler im Rahmen einer Kostenbeitrags- oder Kostenteilungsvereinbarung entstehen, nicht als (sich negativ auf das Nexus-Verhältnis auswirkende) ausgelagerte F&E-Kosten an verbundene Parteien behandelt werden. Die Teilnahme an einer solchen Vereinbarung sollte sich daher nicht negativ auf den modifizierten Nexus-Ansatz auswirken.

### 3.3 Verluste

Innovationsverluste sind zu den normalen niederländischen Steuersätzen abziehbar. Diese Verluste bilden jedoch einen Schwellenwert, der zunächst mit qualifizierten Einkünften verrechnet werden muss, bevor die niederländische Innovationsbox wirksam angewendet werden kann. Eintrittsbe-

steuerungen (Phase-in-Mechanismen) werden in der Praxis in Fällen angewandt, in denen F&E ein fortlaufender Prozess im Unternehmen ist und ständig neues geistiges Eigentum entwickelt wird.

#### 4 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

##### 4.1 Keine Aktivierung von Entwicklungskosten

Bei den Entwicklungskosten für immaterielle Vermögenswerte, die in einem bestimmten Steuerjahr anfallen, kann sich der Steuerpflichtige dafür entscheiden, sie nicht zu aktivieren, sondern sämtliche Entwicklungskosten gänzlich abzuziehen.

##### 4.2 Zusatzabzug für energiesparendes Betriebsvermögen (EIA)

Im Rahmen der «EIA»-Regelung können zusätzlich 45,5% des investierten Betrags bis zu EUR 126 Mio. für Zwecke der Gewinnsteuer abgezogen werden. In den Anwendungsbereich fallen Anlagen, die energiesparend und neu sind. Eine Liste der Anlagenarten wird jährlich als Teil dieser Vorschriften veröffentlicht.

##### 4.3 Zusatzabzug für umweltfreundliches Betriebsvermögen (MIA)

Im Rahmen der «MIA»-Regelung können je nach Anlageklasse zusätzlich 27%, 36% oder 45% des investierten Betrags von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer abgezogen werden. In den Anwendungsbereich fallen neue Vermögenswerte zum Schutz der Umwelt. Eine Liste der Vermögenswerte ist in den Vorschriften enthalten.

##### 4.4 (VAMIL) Kostenlose Abschreibungsregelung für umweltfreundliche Betriebsanlagen (VAMIL)

Im Rahmen der «VAMIL»-Regelung können 75% der Kosten bestimmter Investitionen in neue umweltfreundliche Betriebsanlagen nach eigenem Ermessen abgeschrieben werden, d.h. ohne Einhaltung der allgemeinen zeitlichen und sonstigen Abschreibungsbeschränkungen, die normalerweise für Betriebsanlagen gelten würden.

##### 4.5 30%-Regelung für aus dem Ausland entsandte Staatsangehörige

Wenn ein Unternehmen für die Durchführung eines F&E-Programms Spezialisten ausserhalb der Niederlande benötigt, kann die 30%-Regelung als Anreiz dienen, um sie zur Arbeit in den Niederlanden zu bewegen. Nach niederländischem Steuerrecht können die zusätzlichen Kosten für einen vorübergehenden Aufenthalt ausserhalb des Heimatlandes (extraterritoriale Kosten) steuerfrei erstattet werden.

Es gilt die Vermutung, dass den Mitarbeitern aufgrund der Arbeit ausserhalb ihres Heimatlandes Kosten in der Höhe von 30% ihres Arbeitslohnes anfallen, weshalb der Arbeitgeber berechtigt ist, während einer Periode von fünf Jahren eine steuerfreie Pauschale in der Höhe von 30% des Arbeitseinkommens an den Arbeitnehmer zu bezahlen.



## 1 Übersicht

Österreich bietet eine F&E-Prämie für interne F&E und in gewissem Umfang für ausgelagerte Auftrags-F&E. Der Gewinnsteuersatz beträgt 25%.

## 2 Inputförderung

### 2.1 F&E-Prämie

Das österreichische System der steuerlichen F&E-Förderung sieht eine F&E-Prämie für qualifizierte Aktivitäten vor, bei der es sich effektiv um eine Geldzahlung handelt, die dem Steuerkonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben wird. Die Prämie kann sowohl für interne als auch für ausgelagerte Auftragsforschung in Anspruch genommen werden. Die F&E-Prämie beläuft sich auf 14% der qualifizierten Ausgaben, wobei jedoch die Ausgaben im Zusammenhang mit ausgelagerter F&E auf EUR 1 Mio. begrenzt sind. Der Steuerpflichtige kann die F&E-Prämie auch dann in Anspruch nehmen, wenn in dem betreffenden Geschäftsjahr ein Verlust entstanden ist. Ausserdem stellt die F&E-Prämie in Österreich kein steuerpflichtiges Einkommen dar.

### 2.2 Definition von F&E

Für die Zwecke der F&E-Prämie orientiert sich die österreichische F&E-Definition an der F&E-Definition des Frascati-Handbuchs der OECD. Damit Aktivitäten für die Förderung qualifizieren, fordern die österreichischen Steuerbehörden zusätzlich, dass wissenschaftliche Methoden genutzt werden.

### 2.3 Qualifizierende Aktivitäten

Um die F&E-Prämie in Anspruch nehmen zu können, muss der Steuerpflichtige F&E im eigenen Unternehmen durchführen (interne Forschung und Entwicklung) oder F&E in Auftrag geben (Auftragsforschung). Die Forschungsprämie ist im Fall einer Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern). Ein Anspruch auf eine Forschungsprämie besteht nur, soweit die zugrunde liegende Tätigkeit steuerpflichtig ist.

Bei unternehmensinterner F&E müssen die Forschungsaktivitäten in Österreich durchgeführt werden, entweder über ein inländisches Unternehmen oder eine inländische Betriebsstätte. Werden F&E-Aktivitäten ausgelagert, müssen die Forschungsaktivitäten in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum durchgeführt werden.

### 2.4 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Die folgenden Ausgaben qualifizieren als Aufwendungen für die F&E-Prämie (sofern sie mit F&E-Tätigkeiten zusammenhängen):

- Löhne und Gehälter einschliesslich Lohnnebenkosten für Arbeitnehmer, die qualifizierte F&E-Tätigkeiten durchführen. Führen diese Mitarbeiter nicht ausschliesslich F&E-Tätigkeiten aus, kann der Teil ihrer Gehälter oder Löhne berücksichtigt werden, der auf diese Tätigkeiten entfällt,
- Material für laufende F&E sowie Kapitalinvestitionen einschliesslich Investitionen in Immobilien, wenn sie für qualifizierte F&E-Aktivitäten verwendet werden,
- Den F&E-Aktivitäten zurechenbare Finanzierungskosten,
- Sonstige indirekte Kosten, die den qualifizierenden F&E-Aktivitäten zugerechnet werden können, mit Ausnahme der Vertriebsgemeinkosten.

Ausserdem müssen die qualifizierten F&E-Aufwendungen durch steuerfreie Einnahmen, z. B. steuerfreie staatliche Zuschüsse, reduziert werden.

### 2.5 Berechnung der F&E-Prämie

Die Berechnungsgrundlage für die F&E-Prämie für Auftrags-F&E ist auf einen Höchstbetrag von EUR 1 Mio. pro Geschäftsjahr begrenzt, was zu einer Höchstgutschrift für Auftrags-F&E von EUR 140'000 führt.

Die Berechnungsgrundlage für die interne F&E-Prämie ist nicht begrenzt.

Die Steuerprämie kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Geschäftsjahr einen Verlust erwirtschaftet. Die Steuerprämie wird direkt dem Steuerkonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben.



## 1 Übersicht

Singapur wird als ein führendes Zentrum für Wissenschaft und Innovation angesehen und bietet sowohl Input- als auch Output-F&E-Steueranreize. Ausserdem gibt es verschiedene Investitionszulagen und Zuschüsse für F&E-Aktivitäten. Der Gewinnsteuersatz beträgt 17%. Für einen Gewinn bis SGD 10'000 gilt eine Freistellung der Bemessungsgrundlage von 75% und für weitere SGD 190'000 eine Freistellung der Bemessungsgrundlage von 50%.

## 2 Inputförderung

### 2.1 Erhöhter Steuerabzug für F&E-Ausgaben

Alle Unternehmen in allen Wirtschaftszweigen in Singapur können einen zusätzlichen Steuerabzug von 150% für qualifizierte Aufwendungen im Zusammenhang mit qualifizierten F&E-Aktivitäten geltend machen (insgesamt 250% Steuerabzug).

### 2.2 Definition von F&E

F&E wird definiert als jede systematische, untersuchende und experimentelle Studie, die eine Neuheit oder ein technisches Risiko beinhaltet und auf dem Gebiet der Wissenschaft oder Technologie mit dem Ziel durchgeführt wird, neue Kenntnisse zu erlangen oder die Ergebnisse der Studie für die Herstellung oder Verbesserung von Materialien, Geräten, Produkten, Erzeugnissen oder Verfahren zu nutzen, wobei jedoch bestimmte Tätigkeiten nicht eingeschlossen sind.

### 2.3 Voraussetzungen

Um den Steuerabzug in Anspruch nehmen zu können, müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die F&E-Tätigkeiten werden in Singapur durchgeführt,
- Der Antragsteller ist der Begünstigte der F&E-Aktivitäten,
- Der Antragsteller trägt das finanzielle Risiko der F&E-Aktivitäten,
- Die Art der Aktivitäten erfüllt die Definition von F&E nach dem Recht von Singapur.

### 2.4 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Zu den allgemein abzugsfähigen F&E-Kosten gehören folgende:

- Lohnkosten im Zusammenhang mit F&E-Aktivitäten,
- Verbrauchsmaterialien, die bei den F&E-Aktivitäten verwendet werden,
- ausgelagerte Auftrags-F&E (der Kunde ist in jedem Fall berechtigt, den Abzug geltend zu machen, vorausgesetzt, der Antragsteller ist der Begünstigte der F&E-Aktivitäten).

Für ausgelagerte F&E-Aufwendungen und Ausgaben im Rahmen von F&E-Kostenteilungsvereinbarungen gelten 60% der Kosten als qualifizierte Ausgaben, sofern nicht anders begründet.

### 2.5 Nutzen der Inputförderung

Von 2019 bis 2025 gilt für alle Unternehmen aller Branchen ein erhöhter Steuerabzug von 250% auf qualifizierte Ausgaben für in Singapur durchgeführte F&E. Es gibt keine Obergrenze für die Höhe der qualifizierenden F&E-Aufwendungen. Dies bietet einen effektiven steuerlichen Nutzen von bis zu 42,5% der qualifizierenden F&E-Aufwendungen. Nicht in Anspruch genommene Abzüge können vorbehaltlich der Erfüllung des Gesellschaftertests unbegrenzt vorgetragen oder im Rahmen des lokalen Gruppenentlastungssystems auf andere verbundene Unternehmen übertragen werden.

## 3 Outputförderung

### 3.1 Patentbox – Intellectual Property Development Incentive (IDI)

Ein Unternehmen, welches die Voraussetzungen der IDI erfüllt, hat Anspruch auf einen reduzierten Gewinnsteuersatz von entweder 5% oder 10% auf qualifizierende Gewinne aus geistigem Eigentum, die es während des Zeitraums, für

den die Anreize gelten, erzielt. Der Zeitraum, für den Anreize gewährt werden, ist zunächst auf höchstens zehn Jahre begrenzt und kann jedoch verlängert werden.

Um für die Patentbox zu qualifizieren, müssen Unternehmen qualifizierte Patente und Urheberrechte an bestehender Software besitzen und müssen in Singapur Expansionsprojekte durchführen (z.B. Ausbau der Fähigkeiten gegenüber global führenden Industrien) sowie die erforderlichen wirtschaftlichen Verpflichtungen erfüllen.

Zu den zulässigen Einkünften aus geistigem Eigentum im Rahmen der IDI gehören Lizenzgebühren sowie andere Einkünfte, welche das Unternehmen als Gegenleistung für die kommerzielle Verwertung eines ausgewählten qualifizierten geistigen Eigentums erhält.

### 3.2 Berechnung der Ermässigung

Qualifizierende Einkünfte werden durch die Anwendung des modifizierten Nexus-Quotienten berechnet, was mit den OECD-Standards in Einklang steht. Bei der Ermittlung des Nexus-Quotienten werden qualifizierende immaterielle Vermögenswerte und die beim Antragsteller angefallenen F&E-Aufwendungen berücksichtigt.

Die im Rahmen der IDI entstandene Verluste können vorbehaltlich der einschlägigen Steuervorschriften auf das nächste Jahr vorgetragen werden.

## 4 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

Die Anschaffungskosten für qualifizierendes geistiges Eigentum können linear über einen Zeitraum von 5, 10 oder 15 Jahren steuerlich abgesetzt werden. Der Antragsteller muss über die rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentumsrechte verfügen. Besteht nur wirtschaftliches Eigentum, können die Abschreibungsmöglichkeiten bei der zuständigen Wirtschaftsbehörde beantragt werden.

Für den Erwerb von Immaterialgüterrechten gibt es auf Antrag und nach Genehmigung durch die zuständige Wirtschaftsbehörde Investitionszulagen.

Zur Förderung von F&E-Aktivitäten in Singapur stehen verschiedene Finanzhilfen zur Verfügung. Die Zuschüsse betragen bis zu 70% der qualifizierenden F&E-Kosten, der in Singapur durchgeführten Forschung und Entwicklung. Die Zuschüsse werden für F&E-Aktivitäten in vielen verschiedenen Branchen gewährt, z. B. in den Bereichen FinTech, Finanzdienstleistungen, Versicherungen, Schifffahrt, Produktion, Logistik usw.



## Spanien

### 1 Übersicht

Spanien bietet eine Vielzahl an steuerlichen Anreizen für F&E für Unternehmen. Einerseits werden Steuergutschriften für F&E-Aufwendungen gewährt und zum anderen können Unternehmen eine Reduzierung des positiven Nettogewinns aus der Übertragung/Überlassung von immateriellen Vermögenswerten beantragen. Der ordentliche Gewinnsteuersatz für Unternehmen beträgt 25%, wobei für neu gegründete Unternehmen ein Satz von 15% gilt für die ersten beiden Jahre, in denen ein Gewinn erzielt wird.

### 2 Inputförderung

#### 2.1 F&E-Steuergutschrift

Die F&E-Steuergutschrift beträgt im Allgemeinen 25% der in der Steuerperiode angefallenen F&E-Ausgaben.

Für Aktivitäten im Bereich der technologischen Innovation ist die Steuergutschrift konstant und beträgt 12% der in der Steuerperiode angefallenen Aufwendungen. In einigen Regionen (Baskenland, Navarra und Kanarische Inseln) können andere Prozentsätze gelten.

Für Unternehmen mit steuerlichen Verlusten oder einer geringeren Steuerschuld als die F&E-Steuergutschriften gibt es ein System der «Barrückerstattung».

#### 2.2 Definition von F&E

Für die Zwecke der F&E-Steuergutschrift ist «Forschung» eine geplante Untersuchung, mit dem Ziel, neue Erkenntnisse und ein besseres Verständnis auf dem Gebiet der Wissenschaft und Technik zu erlangen. «Entwicklung» ist die Anwendung der Forschungsergebnisse und anderer wissenschaftlicher Erkenntnisse für die Herstellung neuer Materialien, Produkte oder für den Entwurf neuer Verfahren oder Produktionssysteme sowie für die wesentliche technologische Verbesserung von Materialien, Produkten, Verfahren oder bereits bestehenden Systemen.

Zu den F&E-Tätigkeiten gehören insbesondere die Umsetzung der Forschungsergebnisse in einen Plan/Entwurf, ein Schema oder ein Design sowie die Erstellung erster, nicht zum Verkauf bestimmter Prototypen oder Demoprojekte, sofern diese nicht für industrielle oder geschäftliche Zwecke umgewandelt oder verwendet werden können. Zu den F&E-Tätigkeiten gehören auch der Entwurf und die Herstellung von Mustern für die Markteinführung neuer Produkte. Darüber hinaus umfassen F&E-Aktivitäten die Erstellung, Kombination oder Konfiguration von «fortgeschrittener Software».

Technologische Innovation wird definiert als Aktivitäten, die zu fortschrittlicher Technologie bei neuen Produkten oder Herstellungsverfahren oder zu einer signifikanten technologi-

schon Verbesserung von bereits bestehenden Produkten oder Verfahren führen.

### 2.3 Qualifizierende F&E Ausgaben

Qualifizierende Ausgaben umfassen folgendes:

- Personalaufwendungen für F&E,
- Kosten für Investitionen in Vermögenswerte, die ausschliesslich für qualifizierende F&E-Aktivitäten genutzt werden,
- Abschreibungsaufwand für F&E-Vermögenswerte, sofern sie in direktem Zusammenhang mit einem spezifischen F&E-Projekt stehen, und ebenfalls entsprechend verbucht wurden. Darüber hinaus gelten Kosten für technologische Innovationen dann als qualifizierend, wenn sie in direktem Zusammenhang mit einem technologischen Innovationsprojekt stehen, und entsprechend verbucht wurden.

Um die F&E-Steuerzuschift in Anspruch nehmen zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Ausgaben müssen sich auf in Spanien oder in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder des EWR getätigte Aktivitäten beziehen,
- Die F&E-Aktivitäten können direkt von dem Unternehmen durchgeführt werden, welches Anspruch auf die Steuerzuschift hat. Zusätzlich qualifizieren auf Antrag des Steuerpflichtigen auch Beträge für eine Steuerzuschift, die für F&E-Aktivitäten an eine Drittpartei (im EWR) bezahlt werden.

### 2.4 Berechnung der F&E-Steuerzuschift

Die F&E-Steuerzuschift beläuft sich auf 25% der in der Steuerperiode angefallenen F&E-Aufwendungen. Sind die Aufwendungen für F&E-Aktivitäten höher als der Durchschnitt der Aufwendungen der beiden vorangegangenen Jahre, werden die 25% auf diesen Durchschnitt und 42% für den darüberhinausgehenden Betrag angerechnet. Die jährlich angewandten F&E-Steuerzuschriften dürfen zusammen mit anderen spanischen Steuerzuschriften 25% bzw. in bestimmten Fällen 50% der für das entsprechende Jahr geschuldeten Gewinnsteuer nicht übersteigen. Nicht in Anspruch genommene Zuschriften können 18 Jahre lang vorgetragen werden (30 Jahre im Baskenland). Steuerzahler, die einen Steuerverlust erlitten oder die jährliche Höchstgrenze für Steuerzuschriften erreicht haben, können unter bestimmten Voraussetzungen eine Barrückerstattung ihrer F&E-Steuerzuschift (oder des Überschusses) beantragen.

Darüber hinaus wird eine Steuerzuschift von 17% für Aufwendungen gewährt, die Personalkosten für qualifiziertes Forschungspersonal darstellen, dass ausschliesslich für F&E-Aktivitäten eingesetzt wird. Eine Steuerzuschift von 8% ist für Investitionen in immaterielle und materielle Vermögenswerte (mit Ausnahme von Gebäuden und Grundstü-

cken) zulässig, die ausschliesslich für die Durchführung von F&E-Aktivitäten eingesetzt werden. Eine Steuerzuschift von 12% ist für technologische Innovationsaktivitäten vorgesehen. Bei der Berechnung der Steuerzuschriften werden die Aufwendungen reduziert um 100% der für diese Aktivitäten gewährten staatlichen Subventionen. Sodann werden diese Subventionen als Einkommen im entsprechenden Jahr betrachtet.

Das Gesetz sieht vor, dass der Steuerzahler nur 80% der ursprünglichen F&E-Steuerzuschift beantragen kann. Die Erstattung ist auf EUR 3 Mio. für F&E und technologische Innovationsaktivitäten und auf EUR 1 Mio. für ausschliesslich technologische Innovationsaktivitäten begrenzt. Für Unternehmen mit F&E-Aufwendungen von mehr als 10% ihres Umsatzes wird die Obergrenze von EUR 3 Mio. auf EUR 5 Mio. erhöht.

### 2.5 Begrenzung

Im Rahmen dieser Vielzahl an Steuerzuschriften gelten gewisse Obergrenzen. Übersteigen die qualifizierten F&E-Aufwendungen 10% der geschuldeten Steuern (nach Abzug der Steuerzuschriften), können die Steuerzuschriften mit maximal 50% der geschuldeten Steuern (vor Abzug der Steuerzuschriften) verrechnet werden. Wird diese 10%-Schwelle nicht erreicht, können die Steuerzuschriften mit maximal 25% der geschuldeten Steuern (vor Abzug der Steuerzuschriften) verrechnet werden.

## 3 Outputförderung

### 3.1 IP-Box

Der Steuerpflichtige hat Anspruch auf eine 60-prozentige Reduktion der positiven Nettoeinkünfte (Erträge abzüglich abzugsfähiger Aufwendungen), die er aus der Übertragung/Überlassung von immateriellen Vermögenswerten erzielt. Die Ermässigung gilt jedoch nur für den Teil der Einkünfte, der sich aus einem bestimmten Verhältnis ergibt:

Zähler: Aufwendungen (ausser Finanzaufwendungen und Abschreibungen auf Gebäude), die dem Lizenzgeber in direktem Zusammenhang mit der Schaffung oder Entwicklung eines Vermögenswerts entstanden sind, einschliesslich derjenigen, die aus der Auslagerung an nicht verbundene Parteien stammen. Diese Ausgaben werden um 30% erhöht, wobei die Höhe bis max. zum Betrag des Nenners begrenzt ist;

Nenner: dieselben Ausgaben, einschliesslich Auslagerung an verbundene Dritte oder Ausgaben für den Erwerb des Vermögenswerts.

Für Einkommen aus Rechten, welche für die IP-Box qualifizieren, beträgt der Gewinnsteuersatz 10%.

Diese Befreiung würde auch für die Einkünfte aus der Übertragung von qualifizierendem geistigem Eigentum an eine nicht verbundene Partei gelten. Diese Reduktion ist jedoch

nicht mit der Steuergutschrift für die Reinvestition von ausserordentlichen Gewinnen vereinbar.

### 3.2 Qualifizierende Unternehmen

Folgende Bedingungen müssen erfüllt sein:

- Der Lizenznehmer muss den lizenzierten Vermögenswert für eine wirtschaftliche Tätigkeit benutzen. Diese Nutzung darf nicht zum Verkauf von Waren oder zur Erbringung von Dienstleistungen an den Lizenzgeber führen, die bei verbundenen Parteien zu abzugsfähigen Aufwendungen für den Lizenzgeber führen würden,
- Der Lizenznehmer darf nicht in einem Land ansässig sein, in dem keine Steuern erhoben werden oder das auf der schwarzen Liste steht, es sei denn, es handelt sich um einen EU-Mitgliedstaat, und er kann nachweisen, dass der Betrieb eine echte wirtschaftliche Grundlage hat und dass das Unternehmen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt,
- Sind in der Lizenzvereinbarung zusätzliche Dienstleistungen enthalten, muss das Entgelt für diese Dienstleistungen in der Vereinbarung gesondert ausgewiesen werden,
- Es muss eine Buchhaltung geführt werden, um die Einnahmen und direkten Ausgaben in Bezug auf die lizenzierten Vermögenswerte zu ermitteln.

### 3.3 Arten von immateriellen Vermögenswerten

Qualifizierende immaterielle Vermögenswerte sind die Übertragung von Nutzungsrechten oder die Verwertung von Patenten, Entwürfen, ergänzenden Zertifikaten für Arzneimittel oder Pflanzenschutzmittel, Zeichnungen und Modellen, die rechtlich geschützt sind und aus einer F&E oder technologischen Innovationsaktivität resultieren, sowie fortschrittliche Software, die als Ergebnis einer F&E-Aktivität registriert wurde.

Ausdrücklich ausgenommen sind: Marken, literarische, künstlerische oder wissenschaftliche Werke, einschliesslich Kinofilme, übertragbare persönliche Rechte (z. B. Bildrechte, Computerprogramme, industrielle, gewerbliche oder wissenschaftliche Ausrüstungen) sowie alle nicht oben aufgezählten Rechte oder Vermögenswerte.

## 4 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

Eine 40-% Reduktion des Sozialversicherungsbeitrags für F&E-Personal (das ausschliesslich für F&E-Aktivitäten eingesetzt wird) ist für innovative KMU oder andere Unternehmen zulässig. Dies gilt allerdings nur für Löhne, die nicht in die F&E-Steuergutschrift einbezogen werden.

Die spanische Zentralverwaltung und andere regionale/lokale Verwaltungen richten eine Reihe von Subventionen für die Durchführung von F&E- oder Innovationsaktivitäten und für Investitionen in Nachhaltigkeit/Kapazität, Digitalisierung usw. aus.



## Tschechien

### 1 Übersicht

Die Tschechische Republik sieht einen Zusatzabzug für bestimmte F&E-Aufwendungen sowie ein Anreizsystem für Investitionen in F&E-Zentren vor. Der Gewinnsteuersatz für juristische Personen beträgt 19%. Für Erträge bestimmter Investmentfonds gilt ein Satz von 5% und für Pensionskassen ein Satz von 0%. Darüber hinaus gibt es einen speziellen Steuersatz von 15% auf Dividendeneinkünfte tschechischer Steuerinländer von nicht-ansässigen Unternehmen (es sei denn, der Beteiligungsabzug findet auf sie Anwendung).

### 2 Inputförderung

#### 2.1 F&E-Zusatzabzug

Ein Steuerzahler kann zusätzlich bis zu 100% der mit den F&E-Projekten verbundenen Kosten als besonderen Steuerfreibetrag abziehen. Darüber hinaus kann der Steuerzahler diesen Zusatzabzug um 10% für den jährlichen Anstieg der Kosten im Zusammenhang mit den F&E-Projekten erhöhen. Wenn dieser Abzug für qualifizierende F&E-Ausgaben im entsprechenden Jahr nicht genutzt werden kann, kann er in den folgenden drei Jahren geltend gemacht werden.

#### 2.2 Definition von F&E

F&E wird definiert als «kreative Arbeit, die auf systematischer Basis durchgeführt wird, um den Wissensstand zu erhöhen, und die Nutzung dieses Wissens, welches ein beträchtliches Element der Neuheit enthält, um wissenschaftliche und/oder technische Unsicherheiten zu beseitigen». Diese Definition entspricht der internationalen Definition von F&E-Aktivitäten gemäss dem Frascati-Handbuch der OECD.

Zu den qualifizierenden Tätigkeiten gehören die Forschung und Entwicklung neuer Technologien oder die Verbesserung bestehender Technologien, Systeme oder Dienstleistungen sowie die Forschung und Entwicklung neuer oder die Verbesserung bestehender Materialien, Produkte und Ausrüstungen. Zu den Aktivitäten gehören insbesondere Entwurfs- und Konstruktionsarbeiten, die Herstellung von Mustern oder Prototypen oder Teilen davon, die Überprüfung von Prototypen, Piloten oder Demonstrationsanlagen.

#### 2.3 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Zu den qualifizierenden Gruppen von Aufwendungen gehören:

- Personalaufwendungen für die betreffenden Mitarbeiter (nicht nur der F&E-Mitarbeiter, sondern auch anderer Mitarbeiter des Steuerpflichtigen, die an den F&E-Projekten beteiligt sind, z. B. Arbeiter),
- Steuerliche Abschreibung von Anlagegütern, die in direktem Zusammenhang mit den F&E-Projekten verwendet werden,

- sonstige betriebliche Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit dem Projekt stehen, wie z. B. Aufwendungen für Material, Vorräte und materielle und immaterielle Vermögenswerte mit geringem Wert,
- Ausgaben, für die von einer öffentlichen Universität oder Forschungseinrichtung erbrachten Dienstleistungen oder Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Zertifizierung der von Dritten erworbenen F&E-Ergebnisse, sofern diese Dienstleistungen nicht bereits Gegenstand von F&E-Steuervergünstigung waren,
- Entgelt für ein Finanzierungsleasing von mobilen Sachanlagen, die sich auf das F&E-Projekt beziehen.

Während Ausgaben für ausgelagerte F&E-Aktivitäten nicht qualifizieren, besteht die Möglichkeit, F&E-Aktivitäten, die das Unternehmen selbst für Kunden durchführt, zu berücksichtigen, sofern alle Bedingungen erfüllt sind. Darüber hinaus können die qualifizierenden Aktivitäten ausserhalb der Tschechischen Republik durchgeführt werden, wenn die Ausgaben von dem tschechischen Steuerpflichtigen getätigt werden.

### 3 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

Die Tschechische Republik verfügt über verschiedene Anreize zur Förderung von Investitionen in F&E-Zentren und zur Umsetzung von F&E-Ergebnissen in die Praxis. Dazu gehören neben Subventionen und Zuschüssen auch so genannte «Steuererleichterungen». Damit werden Investitionen in technologische Ausrüstung für einen Zeitraum von 10 Jahren von der Gewinnsteuer befreit.



#### 1 Übersicht

Im Vereinigten Königreich gibt es für Grossunternehmen und KMU unterschiedliche steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung mit der Möglichkeit, bestimmte F&E-Ausgaben zu einem höheren Satz abzuziehen. Ausserdem gibt es eine Patentbox, die die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes auf Gewinne aus patentierten Innovationen ermöglicht. Der normale Gewinnsteuersatz für juristische Personen im Vereinigten Königreich beträgt 19%.

#### 2 Inputförderung

##### 2.1 Steuergutschrift und zusätzlicher Steuerabzug

Grosse Unternehmen können eine Steuergutschrift von 13% beantragen. Die Gutschrift muss zur Begleichung von Steuerverbindlichkeiten gegenüber der Steuerbehörde verwendet werden, bevor ein Geldbetrag an das Unternehmen ausbezahlt wird. Grosse Unternehmen können jedoch unter bestimmten Umständen auch eine Rückerstattung in bar beantragen.

KMU können zusätzlich 130% der qualifizierenden Kosten vom steuerpflichtigen Gewinn abziehen und unter Umständen eine Steuergutschrift von bis zu 33% der ursprünglich qualifizierenden Ausgaben beantragen, wenn das Unternehmen Verluste macht.

##### 2.2 Definition von F&E

Die Definition von F&E folgt den Prinzipien des Frascati-Handbuchs der OECD. Damit Aktivitäten als F&E eingestuft werden können, muss das Projekt einen wissenschaftlichen oder technologischen Fortschritt durch die Beseitigung wissenschaftlicher oder technologischer Unsicherheiten anstreben.

##### 2.3 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Sowohl bei den Regelungen für Grossunternehmen als auch bei der für KMU kann nur der F&E-Anteil der gemischten Ausgaben geltend gemacht werden. Die wichtigsten Kategorien, die für eine Steuerermässigung in Frage kommen, sind Personalaufwendungen, Zahlungen an extern bereitgestellte Arbeitskräfte, Kosten für Verbrauchsgüter, die in der F&E verwendet oder umgewandelt und nicht weiterverkauft werden, und Kosten für Softwarelizenzen, wenn die Software für F&E verwendet wird.

Für Grossunternehmen und KMU gelten leicht unterschiedliche Regeln, insbesondere was die Nutzung von Ressourcen der Gruppe oder Dritter betrifft. Generell können Ausgaben für die Vergabe von Auftragsforschung und -entwicklung an andere Unternehmen von KMU abgesetzt werden, nicht aber von Grossunternehmen.



Für KMU können Ausgaben für F&E, die an Unterauftragnehmer ausgelagert wurden, nur zum Satz für grosse Unternehmen abgesetzt werden.

Kosten im Zusammenhang mit Produktionstätigkeiten sind von der F&E-Regelung ausgeschlossen. Das Gleiche gilt für die subventionierten Ausgaben im Rahmen der KMU-Regelung und die Kosten für den Erwerb von geistigem Eigentum.

## 2.4 Verluste

Sowohl KMU als auch Grossunternehmen können ungenutzte Anreize (z.B. aufgrund einer Verlustsituation) unbegrenzt auf die Folgejahre anrechnen lassen. KMU, die Verluste machen, haben auch die Möglichkeit, eine effektive Barrückerstattung von bis zu 33% der qualifizierenden F&E Ausgaben zu erhalten.

## 3 Outputförderung

### 3.1 Patent Box

Die Patentbox-Regelung sieht einen effektiven Gewinnsteuersatz von 10% auf Gewinne aus patentierten Innovationen und bestimmten anderen Arten von geistigem Eigentum (z. B. ergänzende Schutzzertifikate für pharmazeutische Produkte) vor.

### 3.2 Berechnung der Ermässigung

Die Patentbox-Ansprüche des Vereinigten Königreichs folgen dem «modifizierten Nexus»-Ansatz, der die relevanten F&E-Aufwendungen mit dem Patent oder dem patentierten Gegenstand verknüpft. Dies erfordert die Berechnung eines F&E-Anteils für jede Art von geistigem Eigentum (Vermögenswerte, Produkte oder Produktfamilien), dem relevante Einnahmen zuzurechnen sind. Die Berechnung basiert auf den zurechenbaren F&E-Ausgaben des Unternehmens im Abrechnungszeitraum des Patentboxanspruchs.

## 4 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

Für F&E-Ausgaben, die für steuerliche Zwecke als Kapital-/Investitionsausgaben eingestuft werden, gibt es eine Regelung für F&E-Förderung. Diese Regelung ermöglicht einen sofortigen 100% Abzug von F&E-Investitionsaufwendungen von den steuerpflichtigen Gewinnen. Alle Aufwendungen mit Ausnahme der Aufwendungen für Grundstücke qualifizieren potenziell.

Im Vereinigten Königreich sind Zuschüsse im Rahmen verschiedener Programme möglich. Im Rahmen von «UK Research and Innovation» stehen Mittel für Innovationsprojekte in verschiedenen wissenschaftlichen und industriellen Themen zur Verfügung. «Local Enterprise Partnerships» sind eine weitere potenzielle Finanzierungsquelle, insbesondere wenn es um die Schaffung von Arbeitsplätzen geht. Es gibt zudem weitere Programme zur Förderung der Digitalisierung von Fertigungsprozessen.



## 1 Übersicht

Die USA bieten die Möglichkeit einer F&E-Steuerzugschrift auf Bundesebene. Darüber hinaus bieten viele Bundesstaaten und Bezirke F&E-bezogene Steueranreize, einschliesslich Steuerabzüge, -zugschriften, -befreiungen sowie eine Vorzugsbehandlung für die Einkommens-, Umsatz-, oder Grundsteuer für Eigentum, das für F&E-Aktivitäten verwendet wird. Der Gewinnsteuersatz beträgt 21%. Aufgrund laufendem Gesetzgebungsprozess ist zu erwarten, dass dieser Satz während den nächsten Monaten auf ein höheres Niveau ansteigt.

## 2 Input Steueranreize

### 2.1 F&E-Steuerzugschriften

Generell sind F&E-Ausgaben zu 100% abzugsfähig. Weiter wird auf Bundesebene ein Steuerzugschriftenmodell angeboten, welches zwei Berechnungsvarianten vorsieht.

Die traditionelle oder reguläre Forschungszugschrift sieht eine Bruttogzugschrift von 20% auf den Überschuss der qualifizierten Forschungsausgaben des laufenden Jahres vor. Alternativ kann eine Steuerzugschrift von 14% für F&E-Aufwendungen beantragt werden, die 50% der durchschnittlichen F&E-Aufwendungen der vorangegangenen drei Jahre übersteigen. Aufgrund der komplexen Berechnungen im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von F&E-Kosten beträgt die effektive Steuerzugschrift jedoch nur maximal 6.5% der jährlichen F&E-Aufwendungen.

Die Steuerzugschrift kann von Kapitalgesellschaften und «Pass-Through Entities» (z.B. Personengesellschaften) in Anspruch genommen werden.

Ein Steuerpflichtiger muss seine Abzüge bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens um den Betrag einer festgestellten Forschungszugschrift verringern. Ebenso muss ein Steuerpflichtiger die auf einem Kapitalkonto verbuchten Beträge kürzen, wenn er die Ausgaben nicht abzieht, sondern kapitalisiert.

### 2.2 Definition von F&E

Für die Zwecke der F&E-Zugschrift wird qualifizierte Forschung als Forschung definiert, die bei der Ausübung eines Gewerbes oder einer Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen anfällt und alle vier Teile eines vierteiligen Tests erfüllt. Qualifizierte Forschung ist Forschung, die:

- einen technologischen Charakter hat: abgestützt auf physikalische oder biologische Wissenschaften, die Informatik oder das Ingenieurwesen,
- unternommen wird um Unsicherheit in Bezug auf Fähigkeiten, Methodik oder Produkt-/Prozessdesign zu beseitigen,

- zu einem zulässigen Zweck durchgeführt wird: in Bezug auf Funktion, Leistung, Zuverlässigkeit oder Qualität, im Gegensatz zu einem kosmetischen oder ästhetischen Zweck,
- sich im Wesentlichen um einen Prozess des Experimentierens handelt und die Bewertung einer oder mehrerer Alternativen vornimmt.

Der Begriff «Research or Experimental Expenditures» bezeichnet Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entstanden sind und die Forschungs- und Entwicklungskosten im Sinne von Experimenten und Laborversuchen darstellen. Der Begriff umfasst im Allgemeinen alle Kosten, die mit der Entwicklung oder Verbesserung eines Produkts verbunden sind. Ausgaben stellen F&E-Kosten im Sinne von Experimenten und Laborversuchen dar, wenn sie für Aktivitäten bestimmt sind, die dazu dienen, Informationen zu entdecken, die Unsicherheiten in Bezug auf die Entwicklung oder Verbesserung eines Produkts beseitigen würden. Der letztendliche Erfolg, Misserfolg, Verkauf oder Gebrauch des Produkts ist für die Bestimmung der Qualifikation nicht relevant. Die Kosten können qualifizierend sein, wenn sie nach Beginn der Produktion, aber vor der Beseitigung der Ungewissheit hinsichtlich der Entwicklung oder Verbesserung des Produkts entstanden sind.

### 2.3 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

Der Begriff qualifizierende F&E-Aufwendungen bezieht sich insbesondere auf die oben genannten Aktivitäten, und damit Ausgaben als F&E-Ausgaben gelten, müssen sie in den USA, Puerto Rico oder einem US-Territorium anfallen. Im Rahmen dieser Aktivitäten zählen zu den qualifizierten Ausgaben die folgenden:

- Löhne von Personal, die ihm Rahmen von der Ausübung, der direkten Überwachung oder direkte Unterstützung von F&E-Aktivitäten angefallen sind,
- Ausgaben für Sachvermögen und andere Sachausgaben, welche für die Durchführung von F&E-Aktivitäten gebraucht oder verbraucht werden, unter Ausschluss von Land oder Immobilien, welche abzuschreiben sind,
- 65% der Ausgaben für Auftrags-F&E.

Die F&E-Steuerzugschrift kann an die ersten USD 25'000 regulärer Gewinnsteuer angerechnet werden (sie kann aber nicht mit der Alternative Minimum Tax verrechnet werden) und dann bis zu 75% der regulären Gewinnsteuer bis USD 75'000. Soweit eine F&E-Steuerzugschrift nicht im laufenden Jahr der Gewährung verwendet werden kann, muss sie ein Jahr rückgetragen werden, oder, wenn das nicht möglich ist, kann sie 20 Jahre vorgetragen werden.

### 3 Weitere steuerliche Anreize im Zusammenhang mit F&E

Zusätzlich zur F&E-Steuerzugschrift auf Bundesebene sehen viele Bundesstaaten und Bezirke F&E-bezogene Steueranreize, einschliesslich Steuerabzüge, -zugschriften, -befreiungen sowie eine Vorzugsbehandlung für die Einkommens-, Umsatz-, oder Grundsteuer für Eigentum, das für F&E-Aktivitäten verwendet wird. Die Bundesregierung und viele Bundesstaaten und lokale Regierungen gewähren zusätzlich Beiträge für F&E-Aktivitäten. Viele Bundesstaaten und lokale Regierungen bieten zudem vorteilhafte Darlehen, Steuererleichterungen und andere Anreize an, um Unternehmen von der Standortwahl im betreffenden Gebiet zu überzeugen.



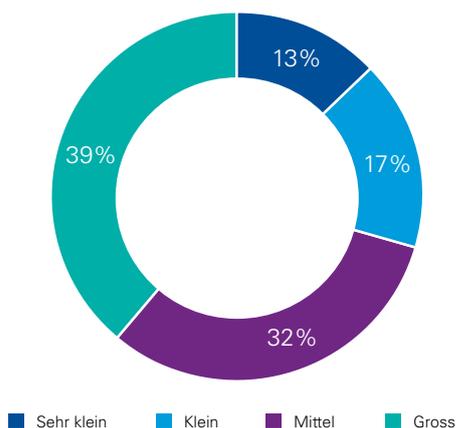
# 8 Anhang II: Ergänzung zur Umfrage

Nachfolgend werden Ergebnisse einzelner Fragen, welche im Kapitel «Umfrage» nur summarisch erwähnt wurden, genauer dargestellt.

## 8.1 Generelle Informationen über die Teilnehmer

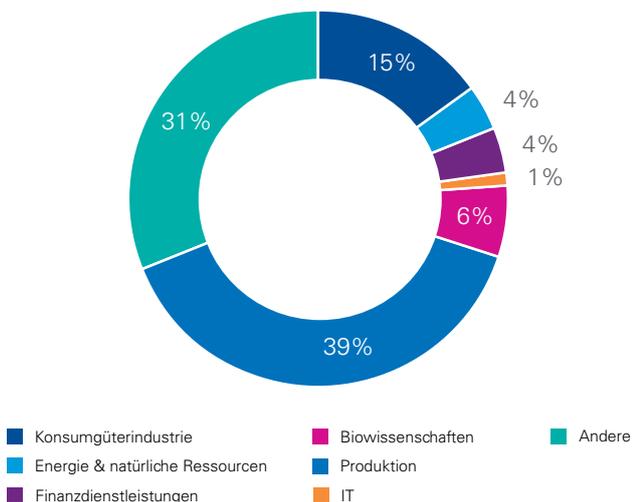
Wie anhand der nachstehenden Darstellung ersichtlich ist, haben Unternehmen aller Grössen teilgenommen (die Einteilung richtet sich nach der KMU-Definition der Europäischen Kommission)<sup>45</sup>. Dennoch bilden grosse Unternehmen (mit mehr als 250 Vollzeitstellen) mit 39% das grösste Teilnehmerfeld.

### Unternehmensgrösse gemäss Grenzwerten (Mitarbeiterzahl) der KMU-Definition der Europäischen Kommission



Die Unternehmen waren mehrheitlich in den Bereichen der Produktion (39%) und Konsumgüter (15%) tätig. Biowissenschaften waren mit 6% im Vergleich zur Umfrage aus dem Jahr 2015 etwas weniger vertreten.

### Teilnehmende nach Sektor



Betrachtet man die Umsätze der an der Umfrage teilgenommenen Unternehmen genauer, zeigt sich, dass 49% der Unternehmen einen Umsatz unter CHF 50 Mio. aufweisen und 21% einen Umsatz über CHF 500 Mio.

## 8.2 Informationen über die F&E-Tätigkeit der teilnehmenden Unternehmen

86% der teilnehmenden Unternehmen betreiben F&E (14% betreiben keine F&E). Von den F&E betreibenden Unternehmen betreiben 12% Grundlagenforschung (einige zusätzlich auch angewandte Forschung). 88% betreiben angewandte F&E bzw. wissenschaftsbasierte Innovation oder experimentelle Entwicklung.

Gemäss den Angaben verfügen 45% der Teilnehmer (bzw. 52% der F&E betreibenden Unternehmen) über spezifische F&E-Einrichtungen. 48% der F&E betreibenden Unternehmen betreiben F&E innerhalb der gewöhnlichen Infrastruktur. Gemäss der Umfrage im Jahr 2015 war der Anteil der Unternehmen, welche F&E-Einrichtungen betreiben, noch bei 65%. Es könnte somit verstanden werden, dass F&E zunehmend ausserhalb von F&E-Einrichtungen (ev. ausserhalb von eigentlichen F&E-Abteilungen) betrieben wird. In diesem Zusammenhang muss allerdings erneut darauf hingewiesen werden, dass an dieser Umfrage weniger Unternehmen aus der Branche Biowissenschaften (welche eher über spezifische F&E-Einrichtungen verfügen) teilgenommen haben und die Teilnehmer nicht repräsentativ für die Gesamtwirtschaft sind.

Diese F&E-Einrichtungen befinden sich, wie erwartet und ähnlich der KPMG Umfrage aus den Jahren 2011 und 2015 hauptsächlich in der Schweiz. Weitere erwähnenswerte Standorte sind Deutschland, USA und China.

Die F&E-Ausgaben von 40% der relevanten Unternehmen liegen zwischen 1% und 5% der Gesamtausgaben. Weitere 29% der Unternehmen gaben an, dass ihre F&E-Ausgaben zwischen 6% und 10% der totalen Ausgaben betragen. 13% der Unternehmen geben an, dass ihre F&E-Ausgaben mehr als 20% betragen.

Mit Fokus auf die Schweiz gaben mehr als die Hälfte (59%) der relevanten Unternehmen an, dass über 50% ihres jährlichen F&E-Aufwands in der Schweiz anfällt. Nur ein Viertel der Teilnehmer hat weniger als 10% ihrer F&E-Aufwände in der Schweiz. In absoluten Zahlen ausgedrückt, beträgt der F&E-Aufwand in der Schweiz von 36% der relevanten Unter-

<sup>45</sup> Die neue KMU-Definition – Benutzerhandbuch und Mustererklärung, Europäische Kommission, 2006.

nehmen mehr als CHF 5 Mio. jährlich. 49% der relevanten Unternehmen gaben an, dass ihr in der Schweiz anfallender F&E-Aufwand zwischen jährlich CHF 0,5 und 5 Mio. beträgt. Die F&E-Auslagen der verbleibenden 15% belaufen sich auf weniger als CHF 0,5 Mio. jährlich.

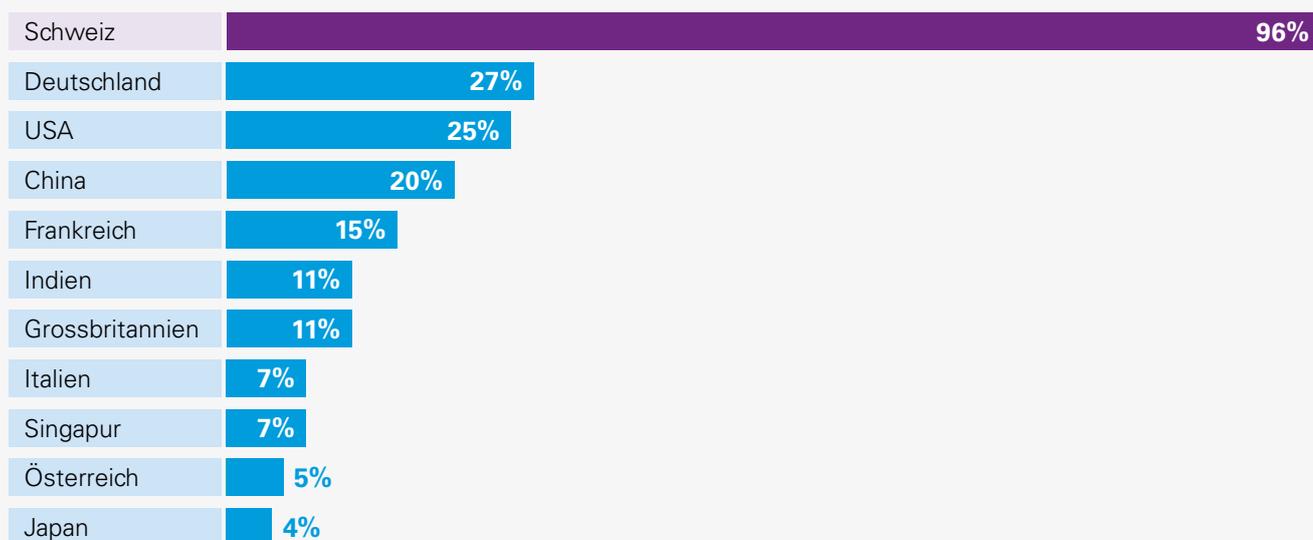
48% der Unternehmen, die ein F&E Zentrum betreiben haben innerhalb der vergangenen fünf Jahre neue F&E-Zentren aufgebaut. Dabei wurden vor allem die Schweiz und China als bevorzugte Standorte für den Aufbau neuer F&E-Standorte angegeben. Daneben werden auch Länder wie die USA und Deutschland als neuen F&E-Standort in Betracht gezogen.

Generell als attraktive F&E-Standorte aus steuerlicher Sicht wurden von den Umfrageteilnehmenden insbesondere die Schweiz (68%), Deutschland (21%), USA (16%), Frankreich

(13%) sowie China (11%) genannt. Hier waren bis zu drei Nennungen möglich.

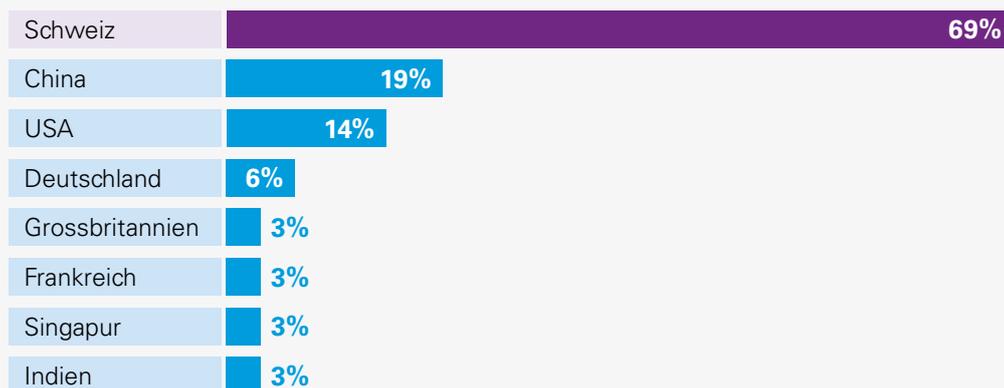
Von allen befragten Unternehmen profitieren bereits 35% von steuerlichen F&E-Förderungsmassnahmen (bzw. 41% der F&E betreibenden Unternehmen). Dabei ist die Schweiz mit 85% das meistgenannte Land, gefolgt von Grossbritannien und China mit je 15% sowie den USA und Frankreich mit je 12%, wo solche Massnahmen in Anspruch genommen wurden. In der Umfrage von 2015 waren noch die USA mit 35% das meistgenannte Land. Mehrheitlich profitieren die relevanten Unternehmen von einer Input-basierten F&E-Steuerförderung (58% der Nennungen, Mehrfachnennungen möglich). Demgegenüber wurde die Output-basierten Steueranreize nur zu 21% genannt. Weitere 21% der Nennungen entfielen auf andere F&E-Steueranreize (z.B. regionalpolitische Steuermassnahmen).

#### Genannte Länder mit F&E Zentren (Mehrfachnennungen möglich)



#### Wo wurden in den letzten fünf Jahren F&E-Zentren oder Einrichtungen errichtet?

(Betrifft nur Unternehmen, welche solche in den letzten fünf Jahren aufgebaut haben, Mehrfachnennungen möglich)





# Kontakte

## **KPMG AG**

Badenerstrasse 172  
Postfach  
CH-8036 Zürich

## **Olivier Eichenberger**

Director  
Corporate Tax  
+41 58 249 41 67  
oeichenberger@kpmg.com

## **Benjamin Bellwald**

Senior Manager  
Corporate Tax  
+41 58 249 77 67  
bbellwald@kpmg.com

## **kpmg.ch**

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine künftige Situation akkurat widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Abklärungen und professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen. Bei Prüfkunden bestimmen regulatorische Vorgaben zur Unabhängigkeit des Prüfers den Umfang einer Zusammenarbeit. Sollten Sie mehr darüber erfahren wollen, wie KPMG AG personenbezogene Daten bearbeitet, lesen Sie bitte unsere Datenschutzerklärung, welche Sie auf unserer Homepage [www.kpmg.ch](http://www.kpmg.ch) finden.

© 2021 KPMG AG, eine Schweizer Aktiengesellschaft, ist eine Tochtergesellschaft der KPMG Holding AG. KPMG Holding AG ist Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Firmen, die mit KPMG International Limited, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung englischen Rechts, verbunden sind. Alle Rechte vorbehalten.