

Steuerliche Förderung von F&E in ausgewählten Ländern im Lichte der OECD Steuerreform

Zusatzstudie zur Studie «Wettbewerbsfähigkeit der steuerlichen
F&E-Investitionsförderung in der Schweiz»

Inhalt

	Executive Summary.....	2
1	Einleitung / Ausgangslage.....	3
2	Gängige Optionen zur Förderung von Forschung und Entwicklung.....	4
3	Vorgaben der OECD zur Umsetzung der Mindeststeuer	7
4	Mögliche Anpassungen der (F&E-) Steueranreize im Ausland.....	15
5	Welche Massnahmen könnten allenfalls in der Schweiz umgesetzt werden und wie könnte eine solche Umsetzung aussehen?	28
6	Fazit.....	32
	 Anhang I: Länderprofile	 33
	Anhang II: Example – Investment incentives Netherlands and EU	38

Diese Zusatzstudie **«Steuerliche Förderung von F&E in ausgewählten Ländern im Lichte der OECD-Steuerreform»** im Rahmen der Studie «Wettbewerbsfähigkeit der steuerlichen F&E-Investitionsförderung in der Schweiz» hat KPMG AG im Auftrag des Staatssekretariats für Bildung, Forschung und Innovation («SBFI») erstellt. Für die Inhalte ist KPMG AG verantwortlich.

Executive Summary

- Die globale Mindestbesteuerung (Säule 2 der OECD Steuerreform) wirkt sich in Bezug auf Unternehmen, die von den neuen Regeln betroffen sind, wesentlich auf die in der Schweiz vorhandenen Instrumente der steuerlichen F&E-Investitionsförderung (Patentbox und F&E-Zusatzabzug) aus.
- Die Substance-based Income Exclusion kann in gewissen Fällen (in denen Substanz vorhanden ist) eine gewisse Entlastung bringen – dies dürfte jedoch eher Unternehmen betreffen, die den F&E-Zusatzabzug anwenden als solche die eine Patentbox nutzen (Annahme, dass in diesem Fall die Substanz-Ausnahme im Verhältnis zum Gewinn kleiner ist).
- Bei betroffenen Unternehmen in der Schweiz dürfte (abhängig vom Standort und anderen Faktoren) die vorgesehene Ergänzungssteuer (um die Mindestbesteuerung von 15% zu erreichen) den steuerlichen Vorteil der steuerlichen F&E-Investitionsförderung zu einem wesentlichen Teil wieder aufheben.
- Daher könnte sich im Allgemeinen das Interesse von steuerlicher Förderung zu Zuschüssen bzw. Subventionen verlagern.
- Der F&E-Zusatzabzug könnte z.B. in einen «Qualified Refundable Tax Credit» umgewandelt werden (allenfalls abgestuft oder mit Obergrenze), um nicht von den Mindestbesteuerungsregeln (teilweise) neutralisiert zu werden. Entsprechende Änderungen am System wären dann aber hinzunehmen (z.B. auch Gewährung im Verlustfall). Für die Patentbox ist kein direkter Ersatz ersichtlich.
- Andere Länder, wie beispielsweise Singapur (bzgl. Zusatzabzüge) oder Irland (bzgl. tiefem Steuersatz), haben zum Teil eine ähnliche Ausgangslage wie die Schweiz im Hinblick auf die Einführung der Mindestbesteuerung und müssen sich überlegen, wie die bestehende steuerliche F&E-Investitionsförderung (und andere steuerliche Anreize) von der Mindestbesteuerung betroffen sind und allenfalls angepasst werden könnten oder wie die Standortattraktivität durch andere Massnahmen erhalten bzw. gesteigert werden könnte. Auch wenn gewisse Vorschläge geäussert werden, ist bis dato noch nichts entschieden und auch nichts darüber bekannt, welche Anpassungen die Länder an ihren Systemen vornehmen werden. Dennoch können folgende (diskutierte) Massnahmen erwähnt werden: Übergang zu einem Qualified Refundable Tax Credit, Förderungen bzw. Zuschüsse für bestimmte (Investitions-) Tätigkeiten im F&E- oder ESG-Bereich. Bspw. sehen die Niederlande Zusatzabzüge für energiesparendes Betriebsvermögen (EIA-Regelung) und für umweltfreundliches Betriebsvermögen (MIA) vor. Singapur fördert im Rahmen des sog. Enterprise Sustainability Programs (ESP) Nachhaltigkeitsinitiativen von Unternehmen.
- Im Vergleich zur Schweiz hat in EU-Staaten (auf supranationaler und nationaler Ebene) die direkte finanzielle Förderung von verschiedenen Innovations- und Umweltprojekten insbesondere in letzter Zeit eine grössere Bedeutung (in Form von Darlehen und/oder Subventionen) erhalten. Der Umfang der zur Verfügung stehenden Mittel erlaubt eine wesentliche Beeinflussung von allgemeinen Investitions- und Standortentscheidungen im Einzelfall. Solche direkten Fördermassnahmen könnten auch von der Schweiz (bzw. einzelnen Kantonen) im Hinblick auf eine allfällige Einführung geprüft werden.
- Wird davon ausgegangen, dass durch die Einführung der Ergänzungssteuer Mehreinnahmen erzielt werden und sollen diese Mehreinnahmen zugunsten des Erhalts der Standortattraktivität der Schweiz und insbesondere zugunsten von Unternehmen (insb. der betroffenen Unternehmen, die eine höhere Steuerbelastung tragen) eingesetzt werden, bieten sich grundsätzlich folgende Massnahmen an, die je nach Bedarf weiter untersucht werden könnten: Übergang zu einem Qualified Refundable Tax Credit, Beiträge/Zuschüsse für Investitionen (z.B. im ESG-Bereich, wobei es hier zu Streuverlusten kommen kann) – soweit mit internationalen Regelungen vereinbar.
- Bei Einführung/Ausbau von Massnahmen ist möglichst auf bestehende Strukturen aufzubauen. Hier bieten sich die kantonalen Wirtschaftsförderungsgesetze an. Eine erweiterte Anwendung dieser Gesetze ist jedoch im Hinblick auf internationale (inkl. EU) Regelungen zu prüfen.

1 Einleitung / Ausgangslage

Zurzeit verfolgt die OECD ein Projekt betreffend die Herausforderungen bei der Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft (sog. BEPS 2.0). Dieses baut auf zwei Säulen auf. Säule 1 sieht eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten und geänderte Gewinnzuteilungsvorschriften für Unternehmen ab einer bestimmten Grösse vor. Säule 2 hat zum Ziel, eine Mindestbesteuerung von gewissen global tätigen Unternehmen sicherzustellen. Im Rahmen der Säule 2 einigten sich am 8. Oktober 2021 die am Inclusive Framework (IF) beteiligten Staaten darauf, eine globale Mindestbesteuerung von 15% für multinationale Unternehmen (MNEs) einzuführen. Darunter fallen grundsätzlich alle global tätigen Konzerne, deren weltweiter Umsatz mehr als EUR 750 Mio. beträgt.

Die Steuersätze für Unternehmen in der Schweiz sind zwar kantonal unterschiedlich, bewegen sich jedoch im internationalen Vergleich eher im unteren Bereich, sind also vergleichsweise tief. So ist der Gewinnsteuersatz in vielen Kantonen auch ohne zusätzliche Steuererleichterungen bereits unter den geforderten 15%.¹ Die Schweiz hat mit der STAF die gesetzliche Grundlage für die Einführung einer Patentbox (obligatorisch) und einen zusätzlichen Abzug für F&E-Aufwendungen (fakultativ) auf Kantonsebene zur Förderung der Forschung und Entwicklung geschaffen. Diese Instrumente wurden in der Folge in den (meisten) Kantonen eingeführt.² Die Anwendung dieser Instrumente zur Förderung von F&E reduzieren die effektive Steuerbelastung in der Schweiz für die betroffenen Unternehmen. Unternehmen, welche in den Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung fallen, dürften bei Inanspruchnahme der Instrumente zur Förderung von F&E entsprechend stärker von den neuen OECD-Regelungen betroffen sein, als solche, welche die F&E-Steuerförderung nicht nutzen.

Der Bundesrat gab am 13. Januar 2022 bekannt, dass die Schweiz die von der OECD geforderte Mindestbesteuerung umsetzen und hierzu für die von der Mindeststeuer betroffenen Schweizer Unternehmen (Umsatz > EUR 750 Mio.) das entsprechende Besteuerungsniveau in der Schweiz anheben wird.³ Für die übrigen Unternehmen soll sich nichts ändern. Am 11. März 2022 hat der Bundesrat eine Vernehmlassung für eine Verfassungsänderung publiziert.⁴ Der Vorschlag enthält unter anderem Übergangsbestimmungen für die Umsetzung der Mindestbesteuerung durch die Einführung einer sog. Ergänzungssteuer. Es ist davon auszugehen, dass eine tiefe vierstellige Zahl von ausländischen MNEs und eine tiefe dreistellige Zahl Schweizer Konzerne von der Mindeststeuer betroffen sein werden.⁵ Für diese Unternehmen werden – je nach Standort und anderen Faktoren – die steuerlichen Anreize für die Förderung von F&E in der Schweiz wesentlich abgeschwächt, wenn nicht sogar faktisch komplett unwirksam.

In der vorliegenden Studie geht es darum, zu eruieren, welche Massnahmen ergriffen werden könnten, um die Attraktivität der Schweiz als Standort für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten auch für von BEPS 2.0 betroffene Konzerngesellschaften zu erhalten oder zu steigern. Dabei sind die Entwicklungen im Ausland aufzuzeigen und Ausführungen zu den dort getroffenen Massnahmen im Hinblick auf die Effektivität, die Vereinbarkeit mit den Vorgaben der OECD und deren potenzieller Umsetzbarkeit in der Schweiz zu machen.

¹ Es ist zu beachten, dass der geforderte Mindeststeuersatz nicht direkt mit den jeweils für die Kantone angegebenen Steuerbelastungen vergleichbar ist, da sich die Berechnungsgrundlagen (relevanter Gewinn) unterscheiden können.

² Vgl. für einen Überblick und Beschrieb der steuerlichen Förderung von F&E in der Schweiz die Studie «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz» vom November 2021, S. 10 ff.

³ Medienmitteilung EFD, OECD Mindeststeuer: Umsetzung mit einer Verfassungsänderung, 13. Januar 2022, https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/das-efd/nsb-news_list.msg-id-86783.html.

⁴ Erläuternder Bericht zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft), 11. März 2022, <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/70598.pdf>, im Folgenden zit. *Vernehmlassung Mindeststeuer*.

⁵ Vernehmlassung Mindeststeuer (Fn 4), S. 37.

2 Gängige Optionen zur Förderung von Forschung und Entwicklung

2.1 (Gewinn-)Steuerliche F&E Förderung

International gibt es verschiedene Ansätze zur (gewinn-)steuerlichen Förderung von F&E. Gängigste Grundtypen sind dabei **Steuerfreibeträge** (Mehrfachabzüge, Superdeduction) und **Steuergutschriften** als sog. Inputförderung sowie **IP-Boxen**, welche auf die Outputförderung ausgerichtet sind.⁶ Die Schweiz kennt mit dem F&E-Zusatzabzug und der Patentbox sowohl eine Input- als auch eine Outputförderung.⁷

Eine weitere Förderungsmöglichkeit sind Zusatzabzüge, die nicht (nur) für F&E vorgesehen sind, aber von denen viele F&E-betreibende Unternehmen profitieren. Als Beispiel sind hierzu die niederländischen Zusatzabzüge für energiesparendes Betriebsvermögen (EIA-Regelung) und für umweltfreundliches Betriebsvermögen (MIA) zu nennen oder auch die Steuergutschrift für Kooperationen bei Forschungsprojekten zwischen grossen Unternehmen und KMUs (vgl. Kap. 4.1).

Eine weitere Option bzw. Sonderform der Steuergutschriften sind Gutschriften auf Sozialversicherungsabgaben oder Lohnsteuern (s. hierzu nachstehend Kap. 2.2).

⁶ Vgl. dazu die Studie «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz» vom November 2021, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/steuerliche-foerderung-schweiz.pdf>, besucht am 30. Mai 2022, S. 16 ff.

⁷ Für die Schweizer Instrumente zur Förderung von F&E sei auf die Studie KPMG (Fn. 6), S. 10 ff. verwiesen.

Die Situation in verschiedenen Ländern kann wie folgt zusammengefasst werden⁸:

Land	Zusätzliche Abzugsfähigkeit von F&E-Kosten (>100%)	Höhe Zusätzlicher Abzug F&E	Steuer-gutschrift (Tax Credit)	Betragliche Begrenzung Steuergut-schrift	IP-Box	Schutz-rechte in IP-Box	Effektiver Gewinnsteuer-satz 2022 ⁹	Effektiver Gewinn-steuersatz IP-Box ¹⁰
Deutsch-land			X	X			32%	
Frankreich			X		X	P, V, S	25%	10%
Irland			X		X	P, V, S	12.5%	6.25%
Italien	(X) ¹¹		X	X	(X) ¹²	P, V, S, DM	27.9%	-
Nieder-lande			X ¹³		X	P, V, S, DM	25.8%	9%
Österreich			X	X ¹⁴			25% ¹⁵	
Schweiz	X ¹⁶	0-50%			X ¹⁷	P, V	11.85% – 21.04% ¹⁸	9.08% - 13.48% ¹⁹
Singapur	X	150%			X	P, S	17%	5%-10%
UK	X	130% ²⁰	X		X	P	19%	10%
USA			X				21%	

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

2.2 Weitere (ausgewählte) Massnahmen zur Förderung von Forschung und Entwicklung oder der Standortattraktivität im Allgemeinen

Als weitere Massnahmen, die nicht direkt im Zusammenhang mit der Gewinnsteuer stehen und welche in anderen Ländern angewendet werden, können etwa genannt werden:

⁸ Tabelle gemäss Studie KPMG (Fn. 6), S. 17, erweitert um Irland und Steuersätze aktualisiert.

⁹ Basierend auf den gesetzlichen Steuersätzen (auf dem Gewinn vor Steuern), ohne Kapitalsteuer.

¹⁰ Basierend auf den gesetzlichen Steuersätzen (auf dem steuerbaren Gewinn vor Steuern). Es wird in der Tabelle nur auf den effektiven Gewinnsteuersatz nach Anwendung der IP-Box eingegangen, ohne Kapitalsteuer. 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.

¹¹ Die sog. «New Patent Box» ist nicht eine typische IP-Box, sondern ein Zusatzabzug im Jahr der Anmeldung eines Patents für im Zusammenhang mit diesem Patent angefallene F&E-Kosten (vgl. Kap. 4.1).

¹² Die Unternehmen, die in der Vergangenheit die Patentbox beantragt hatten, können diese bis 2024 weiter nutzen. Für Unternehmen, die neu Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit Patenten in Anspruch nehmen möchten ist nun die «New Patent Box» anwendbar (vgl. Kap. 4.1).

¹³ Im Rahmen des sog. WBSO wird für gewisse Entwicklungsprojekte eine Steuergutschrift auf die Lohnsteuer gewährt.

¹⁴ Nur für F&E via Vertrag mit einer Drittgesellschaft.

¹⁵ Ab 1. Januar 2023: 24% und ab 1. Januar 2024: 23%.

¹⁶ Der F&E-Zusatzabzug ist nur für die Kantons- und Gemeindesteuern vorgesehen.

¹⁷ Die Patentbox ist nur für die Kantons- und Gemeindesteuern vorgesehen.

¹⁸ 11.85% in Zug und 21.04% in Bern.

¹⁹ Unter Berücksichtigung der Entlastungsbegrenzung. 9.08% in Zug und 13.48% in Genf.

²⁰ Ein zusätzlicher Abzug ist nur möglich für kleine und mittelgrosse Unternehmen.

Massnahme	Beispiele
(1) Erleichterungen bei Lohnsteuern / Abgaben an Sozialversicherungen	<ul style="list-style-type: none"> – Niederlanden: Unter dem sog. WBSO²¹ System haben Unternehmen, deren Mitarbeiter an F&E-Projekten arbeiten, oder die in solche investieren, Anspruch auf eine Steuergutschrift auf die vom Arbeitgeber abzuliefernde sog. Payroll tax (Abgabe). Diese umfasst die wage tax (Lohnsteuer) und Abgaben an Sozialversicherungen.²² – Frankreich: Jeune Entreprise Innovante (JEI)²³. Dieser Status neugegründeter KMUs, die F&E betreiben, erlaubt eine vollständige Befreiung von der Gewinnsteuer im ersten Jahr sowie eine hälftige Befreiung im zweiten Jahr nach der Gründung. Des Weiteren ist eine (begrenzte) Befreiung von Sozialversicherungsabgaben für gewisse Angestellte und eine Befreiung von gewissen anderen Steuern (von der c�otisation économique territoriale und der taxe foncière). Der Status ist auf 8 Jahre limitiert.
(2) Steuerliche Anreize für Forscher (Einkommenssteuer)	<ul style="list-style-type: none"> – Irland: Angestellte in einer Schlüsselrolle, welche F&E-Entwicklung betreiben, profitieren von einem sog. Employee reward mechanism, welcher ihnen im Endeffekt erlaubt, ein Teil ihres Lohnes nicht versteuern zu müssen. – Italien: Steuererleichterungen für qualifizierte Forscher, die sich neu in Italien niederlassen für eine bestimmte Anzahl Jahre.²⁴
(3) Massnahmen immigrationsrechtlichen Bereich	<ul style="list-style-type: none"> – Irland: Ehegatten von sog. Critical Skills Employment Permit Holders haben Zugang zum irischen Arbeitsmarkt auch ohne Einholung einer Arbeitsbewilligung.
(4) Zuschüsse für bestimmte Aktivitäten z.B. im ESG-Bereich bzw. Digitalisierung	<ul style="list-style-type: none"> – Vgl. Beispiel Singapur in Kap. 4.1. – Vgl. zudem Kap. 4.2.5 Subventionen und staatliche Beihilfe in der EU.

²¹ Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (Gesetz zur Förderung von Forschung und Entwicklung).

²² Vgl. Studie KPMG (Fn. 6), S. 40; vgl. für Details zum WBSO-System auch <https://english.rvo.nl/subsidies-programmes/wbso>, besucht am 21. April 2022.

²³ Vgl. Studie KPMG (Fn. 6), S. 35; vgl. für mehr Details zu diesem Steuerstatus <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F31188>, besucht am 28. April 2022.

²⁴ Vgl. Studie KPMG (Fn. 6), Anhang I, S. 39.

3 Vorgaben der OECD zur Umsetzung der Mindeststeuer

Das BEPS 2.0 Projekt bezweckt mit der Säule 2 die Sicherstellung einer Mindestbesteuerung von 15% von multinationalen Unternehmen (sog. MNE).²⁵

Die effektive Besteuerung ist nach einheitlichen Grundsätzen zu berechnen. Weil die Berechnungsgrundlage gemäss OECD von der Berechnungsgrundlage für die Schweizer Steuern abweicht, kann bei Kantonen mit einem effektiven Gewinnsteuersatz unter 15% nicht immer davon ausgegangen werden, dass die Mindestbesteuerung nicht erreicht wird und umgekehrt kann auch ein MNE in einem Kanton mit einem effektiven Gewinnsteuersatz von bspw. 18%, unter Umständen die vorgegebene Mindeststeuer von 15% nicht erreichen. Um eine einheitliche Umsetzung der Mindeststeuer zu gewährleisten, erliess die OECD Vorgaben zur Umsetzung der Säule 2 ins nationale Recht. Im Dezember 2021 wurden zu diesem Zweck Musterregeln zur Umsetzung der GloBE-Regeln (sog. Model Rules) veröffentlicht.²⁶ Die Veröffentlichung eines Kommentars zur Erläuterung der einzelnen Regeln folgte am 14. März 2022.²⁷

Die Musterregeln sind als Vorlage für die Implementierung der Säule 2 in nationales Recht zu verstehen und bestimmen somit die Anforderungen des IF für die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung. Die GloBE-Regeln enthalten folgende Besteuerungsregeln:

Die sog. **Income Inclusion Rule (IIR)** sieht vor, dass eine Konzernobergesellschaft, die Beteiligungen an einer (direkten oder indirekten) Tochtergesellschaft hält, deren Steuern den Mindeststeuerbetrag nicht erreichen, ihren Anteil an der sog. Top-up Tax zu bezahlen hat.²⁸ Dasselbe gilt für eine zwischengeschaltete Gesellschaft, sofern keine andere Gesellschaft, die Beteiligungen an der Zwischengesellschaft hält, die Top-up Tax bereits abführt.²⁹ Es erfolgt somit ein Top-Down-Ansatz, wobei die Top-up Tax grundsätzlich von der obersten Gesellschaft zu bezahlen ist und die nächsttiefere Stufe zum Zug kommt, wenn sie weiter oben nicht erhoben wird.

Die **Undertaxed Payment Rule (UTPR)** kommt in den Fällen zu Anwendung, in denen eine allfällige Top-up Tax nicht bereits von einer beteiligten Konzerngesellschaft (im Rahmen der IIR) abgeführt wird.³⁰ In einem solchen Fall kann ein Land (oder mehrere Länder), welches die UTPR Regel anwendet, den steuerlichen Abzug gewisser Zahlungen der in dieser Jurisdiktion ansässigen Konzerngesellschaft(en) nicht zulassen oder gleichwertige Anpassungen (Hinzurechnungen) nach innerstaatlichem Recht verlangen. Diese Anpassungen sollen zu einem steuerlichen Mehrbetrag führen, der maximal der Top-up Tax entspricht.³¹ Reichen diese Korrekturen nicht aus, wird der Fehlbetrag auf das nächste Jahr vorgetragen.³²

Grundsätzlich hat die IIR Vorrang gegenüber der UTPR. Nur wenn keine übergeordnete Gesellschaft mittels IIR die Top-up Tax erhebt, kommt allenfalls die UTPR zur Anwendung. Ein Land hat hingegen die Möglichkeit, eine allfällige

²⁵ Vgl. dazu Studie KPMG (Fn. 6), S. 20 ff.

²⁶ OECD Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 20. Dezember 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>, besucht am 19. Mai 2022, im Folgenden zit. *Musterregeln*.

²⁷ OECD Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 14. März 2022, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>, besucht am 31. März 2022, im Folgenden zit. *OECD Kommentar*.

²⁸ Musterregeln (Fn. 26), Art. 2.1.1.

²⁹ Musterregeln (Fn. 26), Art. 2.1.2 und 2.1.3.

³⁰ Musterregeln (Fn. 26), Art. 2.5.2.

³¹ Musterregeln (Fn. 26), Art. 2.4.1.

³² Musterregeln (Fn. 26), Art. 2.4.2.

Top-up Tax selber zu erheben und dadurch die Mindestbesteuerung im Inland sicher zu stellen (sog. **Qualified Domestic Minimum Top-up Tax**).³³ In einem solchen Fall kann weder die IIR noch die UTPR angewendet werden.

Es ist davon auszugehen, dass die meisten Ländern eine allfällige Top-up Tax im Rahmen einer sog. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax selber erheben werden, um die entsprechenden Steuereinnahmen nicht ans Ausland abzutreten.³⁴ Auch die Schweiz plant durch die Einführung einer schweizerischen Ergänzungssteuer, eine solche Qualified Domestic Minimum Top-up Tax einzuführen.³⁵ Im Folgenden ist nicht relevant, ob die Top-up Tax im Rahmen einer IIR, UTPR oder Qualified Domestic Minimum Top-up Tax erhoben wird, sondern wie diese Top-up Tax berechnet (und steuerliche F&E-Investitionsförderung dadurch tangiert) wird.

3.1 Berechnung der Top Up Tax

Zentral bei Säule 2 ist die Berechnung des effektiven Steuersatzes, welcher als Massstab für die Erreichung der Mindestbesteuerung gilt. Um eine einheitliche Berechnung dieses effektiven Steuersatzes sicherzustellen, definiert die OECD die Berechnungsgrundlagen in der Mustervorlage. Konkret müssen insbesondere die bezahlten Gewinn- und Kapitalsteuern («Covered Taxes»; vgl. Kap. 3.1.2) durch die Steuerbemessungsgrundlage («Tax Base»; vgl. Kap. 3.1.1) geteilt werden. Die Formel lautet demnach³⁶:

$$ETR = \frac{\text{Covered Taxes}}{\text{Tax Base}}$$

Da die Berechnung der ETR für jedes Land und nicht für jedes Unternehmen einzeln erfolgt, müssen die Covered Taxes aller im entsprechenden Land ansässigen Unternehmen oder Betriebsstätten eines Konzerns zusammengesetzt werden und auch zur Bestimmung der Tax Base werden die Gewinne aller Gesellschaften und Betriebsstätten eines Konzerns im jeweiligen Staat zusammengezählt. Da wie erwähnt die Berechnung bei allen die Säule 2 implementierenden Ländern einheitlich erfolgen muss, ist für die Berechnung nicht auf das Verständnis von Steuern und Steuerbemessungsgrundlage aufgrund nationaler Gesetzgebung bzw. Rechnungslegungsstandards abzustellen, sondern für die Auslegung dieser Begriffe müssen die Musterregeln und der Kommentar der OECD herangezogen werden.

Liegt diese ETR unter 15%, so ist unter Umständen eine Top-up Tax geschuldet.³⁷ Die sog. Top-up Tax Rate entspricht der Differenz zwischen der ETR und 15%.

$$\text{Top-up Tax Rate} = 15\% - \text{ETR}$$

Der so ermittelte Top-up Tax Prozentsatz (Mindeststeuersatz von 15% – ETR) ist für die Ermittlung des konkreten Betrags der Top-up Steuer mit dem sog. *Excess Profit* zu multiplizieren.

$$\text{Top-up Tax} = \text{Top-up Tax Rate} \times \text{Excess Profit}$$

Der Excess Profit ergibt sich, indem von der massgebenden Steuerbemessungsgrundlage (Net GloBE Income bzw. Tax Base) ein Substanzabzug vorgenommen wird (s. hierzu Kap. 3.2).

$$\text{Excess Profit} = \text{Net GloBE Income} - \text{Substance-based Income Exclusion}$$

³³ Musterregeln (Fn. 26), Art. 5.2.3. und 10.1.1.

³⁴ Siehe hierzu Vernehmlassung Mindeststeuer (Fn 4), S. 51.

³⁵ Vernehmlassung Mindeststeuer (Fn 4), S. 15: «Entsprechend will der Bundesrat die Mindestbesteuerung in der Schweiz einführen. Technisch wird dies mit der Einführung einer Ergänzungssteuer erreicht; diese umfasst die Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax (schweizerische Ergänzungssteuer), die IIR und die UTPR.»

³⁶ Musterregeln (Fn. 26), Art. 5.1.1.

³⁷ Musterregeln (Fn. 26), Art. 5.2. Vgl. dazu auch Studie KPMG (Fn. 6), Darstellung auf S. 21.

Die Vorgaben der OECD in den Musterregeln geben darüber Aufschluss, welche Steuern bei dieser Berechnung zu berücksichtigen sind und von welcher Steuerbemessungsgrundlage auszugehen ist.

Besonders von Interesse im Hinblick auf die Fragestellung dieser Studie ist dabei die Einordnung von F&E-Zusatzabzügen, Forschungszulagen, Steuergutschriften, etc.

3.1.1 Steuerbemessungsgrundlage (Tax Base)

Bei der Steuerbemessungsgrundlage ist grundsätzlich vom Gewinn/Verlust vor Steuern, wie er in der Jahresrechnung der Konzerngesellschaft aufgeführt wird, welche der Konsolidierung dient, auszugehen und dann eine Reihe von Berichtigungen vorzunehmen.³⁸ Der Gewinn (vor Steuern) aller Gesellschaften eines Konzerns in der Schweiz wird dabei zusammengerechnet. Dies gilt auch für den Fall, dass der Konzern in mehreren Kantonen Niederlassungen hat.

Der F&E-Zusatzabzug und die Patentbox vermindern die Steuerbemessungsgrundlage für die Kantons- und Gemeindesteuern. Bei der Berechnung der ETR bzw. des massgeblichen Gewinnes gemäss GloBE werden diese Abzüge jedoch nicht beachtet. Aufgrund der tieferen Steuerlast ergibt sich somit eine tiefere ETR.

Bei F&E-Steuergutschriften (R&D Tax Credits) ist zu unterscheiden, ob sie wie eine direkte Zahlung bzw. wie eine Subvention, die lediglich zahlungstechnisch über die Steuerrechnung abgewickelt wird (Qualified Refundable Tax Credit), oder wie eine Steuerreduktion (Non-Qualified Tax Credit) ausgestaltet sind.

Subventionen sind als Erträge zu behandeln (dafür nicht als Reduktion des Steueraufwandes), ebenso wie sog. Qualified Refundable Tax Credits (QRTC, qualifizierende Steuergutschriften).³⁹ Nicht qualifizierende Steuergutschriften sind hingegen nicht zur Steuerbemessungsgrundlage hinzuzurechnen, sondern werden als Reduktion des Steueraufwandes behandelt.⁴⁰ Als qualifizierend gelten Steuergutschriften, die innert 4 Jahren nach Entstehung des Anspruchs erstattungsfähig («refundable») sind. Um als erstattungsfähig zu gelten, muss es zu einer Auszahlung der nicht verrechneten Steuergutschrift kommen. Die Auszahlung muss grundsätzlich in bar erfolgen. Wenn die Steuergutschrift nur mit Steuerbeträgen verrechnet werden kann, d.h. wenn keine Erstattung in bar oder auch keine Verrechnung mit anderen Steuerarten zulässig ist, gilt die Steuergutschrift als nicht qualifizierend und reduziert entsprechend den Steueraufwand (Covered Taxes) im Zusammenhang mit der Berechnung der ETR, was im Vergleich zu Subventionen zu einer tieferen ETR führt.

3.1.2 Erfasste Steuern (Covered Taxes)

Auch bei den erfassten Steuern ist Ausgangspunkt der Steueraufwand gemäss der Jahresrechnung zuzüglich gewisser Berichtigungen und abzüglich gewisser Abzüge. Nebst Gewinnsteuern und Steuern als Substitution einer allgemeinen Gewinnsteuer (inkl. Verrechnungssteuer oder die Grundstückgewinnsteuer) fallen auch Steuern, die mit Bezug auf einbehaltene Gewinne und Eigenkapital erhoben werden, unter den Begriff der Covered Taxes.⁴¹ Damit wird auch die Schweizer Kapitalsteuer erfasst.

Mit Hinblick auf die steuerliche F&E-Förderung ist relevant, dass beim F&E-Zusatzabzug die geschuldeten Steuern reduziert werden und somit nur der reduzierte Betrag berücksichtigt wird. Dadurch wird eine tiefere ETR ausgewiesen. Bei F&E-Steuergutschriften (R&D Tax Credits) ist – wie oben erwähnt – zu unterscheiden, ob sie wie eine Subvention (Qualified) oder wie eine Steuerreduktion ausgestaltet sind. Qualified Refundable Tax Credits reduzieren die relevanten Steuern nicht (sondern sind als Ertrag zu berücksichtigen).⁴² Nicht-qualifizierende Steuergutschriften reduzieren dagegen die massgebenden Steuern (wie beim F&E-Zusatzabzug).

Die Behandlung von Steueranreizen im Rahmen der GloBE-Regeln kann wie folgt zusammengefasst werden:

³⁸ Für mehr Details vgl. Musterregeln (Fn. 26), Art. 3.

³⁹ OECD Kommentar, Kapitel 3, N 111.

⁴⁰ Zum ganzen vgl. OECD Kommentar, Kapitel 10, N 134 f.

⁴¹ Musterregeln (Fn. 26), Art. 4.2.1. (d).

⁴² Sollte dies nicht entsprechend verbucht sein, ist bei der Berechnung der Tax Base und der Covered Taxes entsprechend eine Korrektur vorzunehmen.

Massnahme	Grobe Funktionsweise	Behandlung bei / Effekt auf Mindeststeuer
Zusatzabzug / Superdeduction	Ein zusätzlicher Abzug von gewissen Aufwendungen (nur für Steuerzwecke) reduziert den steuerbaren Gewinn und dadurch die fälligen Steuern.	Die Covered Taxes werden reduziert, wodurch eine tiefere ETR entsteht (und allenfalls eine Top-up Tax ausgelöst wird), weil die Tax Base nach den GloBE-Regeln vom Zusatzabzug nicht reduziert wird.
Steuergutschrift / Tax Credit	<p>Non-qualified Refundable Tax Credit</p> <p>Es wird eine Steuergutschrift (Tax Credit) gewährt, die an die geschuldeten Gewinnsteuern angerechnet werden kann.</p>	Die Steuergutschrift ist nicht als Einkommen zu erfassen und erhöht dadurch die Tax Base nicht. Die Steuergutschrift reduziert aber die Covered Taxes, wodurch eine tiefere ETR entsteht (und allenfalls eine Top-up Tax ausgelöst wird), weil die Tax Base nach den GloBE-Regeln durch die Steuergutschrift nicht reduziert wird.
	<p>Qualified Refundable Tax Credit</p> <p>Es wird eine Steuergutschrift (Tax Credit) gewährt, die an die geschuldeten Gewinnsteuern angerechnet werden kann.</p> <p>Um als QRTC zu gelten, muss die Steuergutschrift unabhängig davon geschuldet sein, ob die Gesellschaft Gewinn oder Verluste macht und spätestens nach vier Jahren muss es zu einer Auszahlung des allfällig nicht verrechneten Betrags kommen.</p>	Die Steuergutschrift ist als Einkommen zu erfassen und erhöht dadurch die Tax Base. Die Steuergutschrift reduziert die Covered Taxes nicht. Da sich die Tax Base um die Steuergutschrift erhöht, wird die ETR ebenfalls gesenkt, aber in deutlich geringerem Ausmass als beim Non-Qualified Refundable Tax Credit oder Zusatzabzug. ⁴³
Subventionen / Zuschüsse	Der Staat fördert gewisse Aktivitäten (z.B. Bau einer Fabrik oder im Bereich ESG) mit direkten Zahlungen.	Die Subventionen sind als Einkommen zu erfassen und erhöhen dadurch die Tax Base. Die Subventionen reduzieren die Covered Taxes nicht. Da sich die Tax Base um die Subvention erhöht, wird die ETR ebenfalls gesenkt, aber in deutlich geringerem Ausmass als beim Non-Qualified Refundable Tax Credit oder Zusatzabzug.

⁴³ Die ETR würde dann nicht gesenkt, wenn ein Staat nach lokalem Recht die Steuergutschrift als Einkommen besteuert und dadurch auch die Covered Taxes ansteigen.

Zur Veranschaulichung der Auswirkungen der verschiedenen Massnahmen auf die ETR nach den GloBE-Regeln kann folgendes Zahlenbeispiel betrachtet werden:

In diesem Beispiel soll einem Unternehmen (z.B. weil F&E-betreibend), welches einen Gewinn vor Steuern und staatlicher Zuwendung von 100 macht, ein geldwerter Vorteil von 5 zukommen.

Qualifizierende Steuer-gutschrift (QRTC)		Nicht qualifizierende Steuergutschrift		Zusatzabzug	
Gewinn vor Steuern	100	Gewinn vor Steuern	100	Gewinn vor Steuern	100
Steuersatz	15%	Steuersatz	15%	Steuersatz	15%
QRTC	5	Steuergutschrift	5	Zusatzabzug	33.33 (*)
ETR = $\frac{15(*)}{105} = 14.3\%$		ETR = $\frac{10(*)}{100} = 10.0\%$		ETR = $\frac{10.0(**)}{100} = 10.0\%$	
* Es wird in diesem Beispiel davon ausgegangen, dass die Steuergutschrift nach nationalem Recht nicht als Einkommen besteuert wird. Andernfalls erhöhen sich auch die Covered Taxes im Zähler und die ETR beträgt 15% (da lokal 105 zu 15% besteuert werden).		* Allenfalls würden sich die Covered Taxes im Zähler erhöhen, wenn das nationale Recht die Reduktion des Steueraufwandes bei der Bemessungsgrundlage berücksichtigte. Dadurch erhöhte sich die ETR leicht.		(*) $33.33 \times 15\% = 5$	
				(**) $15\% \times (100 - 33.33) = 10.0$	

Wie das Zahlenbeispiel zeigt, hat die Anwendung eines QRTC allenfalls zwar immer noch eine Auswirkung auf die ETR und somit allenfalls auf eine geschuldete Top-up Tax. Diese ist jedoch bei weitem nicht so gross wie bei der nicht qualifizierenden Steuergutschrift oder beim Zusatzabzug.

Die geschuldete Top-up Tax beträgt in diesem Beispiel bei Anwendung des QRTC 0.7% $(15\% - 14.3\%)^{44}$ x Excess Profit (vgl. nachfolgendes Kapitel) und bei der nicht qualifizierenden Steuergutschrift sowie beim Zusatzabzug 5% $(15\% - 10\%)$ x Excess Profit.

3.2 Substance-based Income Exclusion bzw. Excess Profit / Carve out

Der Excess Profit, welcher – wie oben beschrieben – multipliziert mit der Top-up Tax Rate die konkret geschuldete Top-up Tax ergibt, ist das nach den GloBE-Regeln ermittelte Nettoeinkommen abzüglich eines rechnerischen Einkommens aus Substanzaktivitäten, das nicht der Mindestbesteuerung unterliegen soll. Substanz wird behelfsmässig mit Personalkosten und Sachanlagen definiert.

Die Musterregeln sprechen von einer Substance-based Income Exclusion, welche aus dem *payroll carve-out* und dem *tangible asset carve-out* besteht. Der payroll carve out beläuft sich auf 5% der Personalkosten aller für den Konzern tätigen Personen in einem Land und der *tangible asset carve-out* entspricht 5% des Buchwerts des Sachvermögens (siehe hierzu das nachfolgende Beispiel). Konkret wird bei letzterem der Buchwert jeweils zu Beginn und Ende des Jahres verglichen und der Mittelwert dieser beiden Werte darf für die Berechnung des carve-outs verwendet werden. Für beide carve-out Varianten ist eine Übergangsregel vorgesehen. Im ersten Jahr (2023) beträgt der zulässige carve-out 10% (Personalkosten) bzw. 8% (Sachanlagen), wobei diese Prozentsätze über die nächsten 10 Jahre jährlich vermindert werden, bis sie im Jahr 2033 beide bei 5% sind.⁴⁵

Basierend auf dem Blueprint vom Oktober 2020 wurde noch davon ausgegangen, dass der Carve-out das GloBE Income für die Berechnung der ETR reduzieren würde, was in gewissen Situationen (bei viel Substanz und wenig Gewinn der Gesellschaft) dazu hätte führen können, dass der Mindeststeuersatz erreicht würde und die weiteren

⁴⁴ Würde die die Steuergutschrift nach nationalem Recht als Einkommen besteuert, würde in diesem Beispiel die Top-up Tax Rate 0% $(15\% - 15\%)$ betragen.

⁴⁵ Vgl. zu den jährlichen Sätzen Musterregeln (Fn 26), Art. 9.2.1 f.

GloBE-Regeln gar nicht zur Anwendung kommen. Nun halten die Musterregeln jedoch fest, dass der Carve-out – nach Berechnung der ETR – lediglich das für die Top-up Tax relevante Einkommen (Excess Profit) reduziert, für die Berechnung des Top-up Tax Prozentsatzes jedoch irrelevant ist.

Die Wirkung der Income Exclusion kann an folgendem Beispiel illustriert werden:

Beispiel

Das im folgenden Beispiel dargestellte F&E-betreibende Unternehmen hat Einnahmen in der Höhe von 300 und Personalkosten in der Höhe von 120 und es wird angenommen, dass davon 80 für Personal im Bereich Forschung und Entwicklung ausgegeben werden. In diesem Umfang profitiert das Unternehmen auch vom kantonalen Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung ($80 \times 135\% \times 50\% = 54$).

Es wird zur Vereinfachung angenommen, dass das GloBE-Income dem Gewinn vor Steuern entspricht, wie er auch für die Berechnung der CH-Steuer auf Bundesebene (abgesehen vom Steueraufwand) herangezogen wird.

Annahmen:

- Statutarischer Steuersatz 13% (davon 8.5% Bund und 4.5% Kanton/Gemeinde)
- Kapitalsteuersatz ist 0.025%

Bilanz			
Umlaufvermögen	100	Fremdkapital	200
Sachanlagen	300	Eigenkapital	200
Total Aktiven	400	Total Passiven	400

Erfolgsrechnung	
Erlöse	300
Personalaufwand	120
<i>(davon für den F&E-Zusatzabzug qualifizierend)</i>	<i>80</i>
Sachaufwand	80
Gewinn vor Steuern	100

	Mit F&E-Zusatzabzug	ohne F&E-Zusatzabzug
Gewinnsteueraufwand	9.35	11.5
Kapitalsteueraufwand	0.05	0.05
F&E-Zusatzabzug (80 x 1.35 ⁴⁶ x 50%)	54	-
Gewinn inkl. F&E-Zusatzabzug	37	-
Steuerbarer Gewinn Bund	91	88
Steuerbarer Gewinn Kanton	37	88
GloBE Betrachtung		
ETR (Covered Taxes/Net Income)	9.40%	11.55%
Mindeststeuersatz	15%	15%
Top-up Tax rate	5.60%	3.45%
Excess Profit (Gewinn vor Steuern – [5% Sachanlagen + 5% Personalaufwand]) ⁴⁷	79	79
Topup Tax	4.42	2.72
Steuerlast	13.82	14.28

Das ebenbeschriebene Beispiel zeigt einen grundsätzlichen Mechanismus. Der F&E-Zusatzabzug hat demnach, dank des carve-outs, immer noch eine Wirkung, selbst wenn – zu Folge einer ETR unter 15% – eine Top-up Tax geschuldet ist. Die Anwendung eines Zusatzabzugs oder einer Patentbox führt zu einer niedrigeren Besteuerung. Den gleichen Effekt hat ein allgemeiner tiefer Steuersatz oder eine regionalpolitische Steuererleichterung. Je tiefer dieser Steuersatz, desto grösser ist die Top-Up Tax Rate (vorausgesetzt die ETR < 15%), welche nicht mit dem steuerbaren Gewinn (vor Steuern), sondern mit dem Excess Profit multipliziert wird, welcher wiederum von der

⁴⁶ Zuschlag von 35% gemäss Art. 25a Abs. 3 lit a StHG.

⁴⁷ Substance-based Income Exclusion: Sachanlagen: 300*5% = 15; Löhne: 120*5% = 6; Summe: 21.

Substance-based Income Exclusion profitiert.⁴⁸ In diesem Fall ist es aus Sicht des Unternehmens sogar vorteilhafter, wenn es (wegen dem F&E-Zusatzabzug, wegen der Patentbox oder auch einfach allgemein wegen eines tiefen Steuersatzes) eine höhere Top-up Tax bezahlen muss (und dafür eine tiefere Schweizer Steuerbelastung hat), da die Top-up Tax auf dem (im Vergleich zum Gewinn vor Steuern) tieferen Excess profit angewendet wird.

Der Vernehmlassungsentwurf des Bundesrats zur Umsetzung der Mindestbesteuerung nimmt diese Vorgaben bzw. diese Entlastungsmöglichkeit anhand des Carve-outs auf, indem er für die Berechnung der Ergänzungssteuer, von den massgebenden Gewinnen einen sog. Substanzabzug zulässt – welcher dem carve-out entspricht – und diesen Betrag mit dem Ergänzungssteuersatz multipliziert.⁴⁹

Es kann für bestimmte Gesellschaften mit viel Substanz bzw. Personalaufwand und wenig Gewinn auch sein, dass sie zwar den Mindeststeuersatz nicht erreichen, der errechnete Carve out den Gewinn jedoch übersteigt, womit am Ende keine Top-up Steuer geschuldet ist. Hier behalten die F&E-Steueranreize ihre Wirkung vollständig.

Kommt die Patentbox zur Anwendung, so ist davon auszugehen, dass in der Regel eher höhere Gewinne und dazu im Verhältnis eher weniger Personalaufwand und Infrastruktur vorliegen. Die Substance-based Income Exclusion würde im Verhältnis zu den Gewinnen entsprechend weniger oder kaum ins Gewicht fallen. Es ist somit davon auszugehen, dass die Vorteile einer Patentbox bei Unternehmen mit einer ETR < 15% noch viel stärker ausgehöhlt werden als bei Unternehmen, die vom F&E-Zusatzabzug profitieren und in der Regel hohe Personalaufwände (im Verhältnis zum Gewinn) haben, da der Zusatzabzug an Personalaufwendungen anknüpft.

⁴⁸ Es wird zur Vereinfachung angenommen, dass das GloBE Income dem Gewinn vor Steuern entspricht, wie er auch für die Berechnung der CH-Steuer auf Bundesebene (abgesehen vom Steueraufwand) herangezogen wird.

⁴⁹ Vernehmlassung Mindeststeuer (Fn 4), S. 27.

4 Mögliche Anpassungen der (F&E-) Steueranreize im Ausland

4.1 Übersicht über Anpassungen

Nachstehend wird zusammengefasst, wie gemäss derzeitigem Stand verschiedene Länder Anpassungen an ihren (F&E-) Steueranreizen aufgrund der Einführung der Mindestbesteuerung diskutieren.

Deutschland

Förderungsinstrumente zurzeit*

Deutschland fördert Forschung und Entwicklung mittels einer sog. **Forschungszulage**:

- Gutschrift in der Höhe von 25% der Personalaufwendungen für F&E-Projekte
- Wird im Rahmen des Steuerveranlagungsverfahrens zugesprochen
- Gewährung unabhängig von der Gewinnsituation eines Unternehmens
- Begrenzung auf EUR 1 Mio. pro Unternehmen und Geschäftsjahr.

Mögliche Änderungen im Hinblick auf Einführung der Mindeststeuer

Deutschland plant zurzeit keine Änderung der F&E-Steueranreize. Selbst wenn die Forschungszulage nicht als QRTC qualifizieren sollte, ist die (ETR-reduzierende) Wirkung zufolge Begrenzung auf EUR 1 Mio. nicht besonders hoch.

Bemerkung:

Es gibt keinen Zusatzabzug oder Patentboxen in DE, welche durch die Vorgaben der OECD/Säule 2 in ihrer Wirkung für die von der Mindeststeuer betroffenen Unternehmen eingeschränkt würden.

Frankreich

Förderungsinstrumente zurzeit*

Frankreich sieht eine **Steuergutschrift (Crédit d'Impôt Recherche; CIR)** vor:

- Höhe: 30% der F&E-Ausgaben unter EUR 100 Mio. sowie 5% auf die darüberhinausgehenden F&E-Aufwendungen.
- Keine betragliche Begrenzung
- sofort erstattbar bei neugegründeten Unternehmen sowie bei Unternehmen in finanziellen Schwierigkeiten
- Sonst: Verrechnung der Gutschrift mit der Gewinnsteuer für das betreffende Jahr bzw. für die darauffolgenden drei Jahren
- Auszahlung des nichtverrechneten Teils nach Ablauf von drei Jahren

Mögliche Änderungen im Hinblick auf Einführung der Mindeststeuer

Es wird davon ausgegangen, dass die bestehenden F&E-Steueranreize von den Musterregeln nicht negativ tangiert werden und die Steuergutschriften als QRTCs qualifizieren. Somit sollten die Steuergutschriften beibehalten werden können.

Da es sich bei der Steuergutschrift in Frankreich um ein teures Instrument handelt, werden immer wieder Vorschläge gemacht, den Anwendungsbereich oder den Ansatz zu reduzieren. Solche Vorschläge (nicht in Zusammenhang mit der Mindestbesteuerung) waren aber nicht erfolgreich.

Im Jahr 2019 profitierten 21'473 Begünstigte von Steuergutschriften in der Höhe von insgesamt ca. EUR 7.04 Mrd.⁵⁰ Das entspricht einer durchschnittlichen Förderung von EUR 327,854 pro Begünstigte.

Sodann wurden separate Steuergutschriften für Forschungszusammenarbeiten zwischen privaten und öffentlichen Forschungsanstalten sowie Förderungen von jungen, innovativen Unternehmen (**Jeunes Entreprises Innovantes; JEI**) sowie bei Anstellung von jungen Mitarbeitenden eingeführt.

Im Jahr 2022 wurde zudem ein sog. **Credit d'impôt Collaboration de recherche (CICo)** eingeführt, welcher die Zusammenarbeit von Unternehmen und Forschungseinrichtungen fördern soll.⁵¹

- Höhe: 50% der qualifizierenden Ausgaben für KMU und 40% für mittelgroße und große Unternehmen
- Begrenzung auf EUR 6 Mio. pro Unternehmen pro Jahr
- Verrechnung mit der Gewinnsteuer und Auszahlung von nicht verrechneten Beträgen bei großen Unternehmen nach drei Jahren und bei KMU sofort.

Es gibt zudem diverse Subventionen auf verschiedenen Stufen (Stadt, Département, Region, Staat und EU)

⁵⁰ Dabei handelt es sich um die provisorischen Zahlen für das Jahr 2019. Vgl. dazu Le CIR en 2019 (données provisoires), MESRI, Juni 2021, https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/sites/default/files/content_migration/document/CIR2019prov_en_ligne_1417001.pdf, besucht am 29. April 2022, S. 2. Für weitere Zahlen zum CIR in den letzten Jahren vgl. <https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/fr/credit-d-impot-recherche-etudes-et-resultats-statistiques-46391>, besucht am 29. April 2022.

⁵¹ Vgl. <https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/fr/cico-credit-d-impot-collaboration-de-recherche-84260>, besucht am 12. Mai 2022.

Irland

Förderungsinstrumente zurzeit

- In Irland gibt es eine F&E-Steuerzuschrift,
- auf Konzernbasis
 - grosse Unternehmen müssen ein Gewerbe ausüben
 - kann von Unternehmen in Anspruch genommen werden, die in Irland steuerpflichtig sind und im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder im Vereinigten Königreich F&E-Aktivitäten durchführen
 - kann unter Umständen auch für Auftragsforschung beantragt werden
 - Nicht verrechnete Zuschriften können bis zu einem bestimmten Betrag (abhängig von den in den letzten zehn Steuerperioden bezahlten Gewinnsteuern oder – falls dieser Betrag grösser ist – abhängig von den geschuldeten Abgaben auf Löhnen) ausbezahlt werden⁵²

Die Kosten für den Tax Credit beliefen sich für das Jahr 2019 auf EUR 626 Mio. bzw. 1'601 Ansprüche.⁵³ Das entspricht einer durchschnittlichen Förderung von rund EUR 391,000 pro Anspruch.

Die Knowledge Development Box (KDB) ist vorgesehen

- für qualifizierte Gewinne,
- die aus der Vermarktung bestimmter geistiger Eigentumsrechte (IP) erzielt werden, die das Ergebnis von F&E-Tätigkeiten im Sinne der Regelungen zur Steuerzuschrift sind.
- Der effektive Steuersatz kann für in die KDB fallende Gewinne auf bis zu 6.25% gesenkt werden.

Mögliche Änderungen im Hinblick auf Einführung der Mindeststeuer

In einem Statement kommentierte die irische Regierung, dass das irische System der F&E-Steuerzuschriften weiterhin als anwendbar beurteilt wird.

Am 14. April 2022 eröffnete das irische Finanzdepartement eine Vernehmlassung zu den Steuerzuschriften und der Patentbox spezifisch im Hinblick auf die Auswirkungen der Mindeststeuervorlage der OECD.⁵⁹

In Bezug auf die Knowledge Development Box (KDB) wird in der Vernehmlassungsvorlage ausgeführt, dass diese sicher für die Perioden 2016-2023 verfügbar sei, das Finanzdepartement zurzeit jedoch zukünftige politische Optionen in Bezug auf die KDB und das Zusammenspiel mit der Mindestbesteuerung und insbesondere der Subject to Tax Rule (STTR) prüfe.

Die Vernehmlassung läuft bis 30. Mai 2022. Konkrete Änderungsvorschläge sind in der Vernehmlassungsvorlage nicht enthalten. Es werden diverse Fragen in Bezug auf den Gebrauch und die Handhabung des Steuerzuschriftensystems gestellt. Die Fragen in Bezug auf die KDB lassen durchblicken, dass diese nicht sehr häufig in Anspruch genommen wird.⁶⁰ Zudem wird sehr offen nach Ideen gefragt, wie die KDB denn vor dem Hintergrund der Entwicklung im internationalen Steuerrecht entwickelt werden könnte und was sonst getan werden könnte, um Innovation in Irland zu fördern.

⁵² Vgl. zum max. auszahlbaren Betrag Tax and Duty Manual, Research and Development Tax Credit, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-29/29-02-03.pdf>, S. 9, besucht am 22. April 2022.

⁵³ Vgl. dazu und zu den Zahlen für die Vorjahre Research and Development Tax Credit and the Knowledge Development Box - Public Consultation, April 2022, <https://www.gov.ie/en/consultation/d12cb-public-consultation-on-the-research-development-tax-credit-and-the-knowledge-development-box-april-2022/>, besucht am 21. April 2022 (zit. Vernehmlassung Irland), S. 7.

⁵⁹ Vgl. Research and Development Tax Credit and the Knowledge Development Box - Public Consultation, April 2022, <https://www.gov.ie/en/consultation/d12cb-public-consultation-on-the-research-development-tax-credit-and-the-knowledge-development-box-april-2022/>, besucht am 5. Mai 2022.

⁶⁰ Kosten 2019 voraussichtlich EUR 12,2 Mio.; vgl. Vernehmlassung Irland (Fn. 53), S. 7.

Steuerliche Erleichterungen für gewisse immaterielle Vermögenswerte (Intangible assets relief):

- steuerliche Abschreibung für die Kapitalkosten des Erwerbs oder der Entwicklung von bestimmten immateriellen Vermögenswerten («specified intangible assets»; «SIAs»)
- über einen Zeitraum von 15 Jahre.

Sowie diverse staatliche Subventionen, wie z.B.

- Staatlich finanzierte Innovations- und Ausbildungsfördergelder (z.B. Enterprise Ireland⁵⁴ für nationale Unternehmen und die Investment Development Agency (IDA)⁵⁵ für internationale Unternehmen)
- Der “R&D fund” (von Enterprise Ireland)
- Von der EU finanzierte Fördergelder (z.B. Horizon Europe⁵⁶).
- Der “Disruptive Technologies Innovation Fund”⁵⁷ vom Department of Business, Enterprise and Innovation.
- Das sog. Innovation Voucher Programm⁵⁸ (von Enterprise Ireland und Invest Northern Ireland).

Italien

Förderungsinstrumente zurzeit*

Italien kennt diverse **Steuerzuschriften**,

- diese haben eine Obergrenze
- hängen von der Art der Tätigkeit und der Zuschrift ab und liegen zwischen EUR 250'000 und EUR 4 Mio.

Zudem gibt es in Italien ab Steuerjahr 2021 auch ein Regime, dass «**New Patent Box**» genannt wird, jedoch mehr wie ein (einmaliger) Zusatzabzug ausgestaltet ist. Konkret können 110% für der F&E-Kosten welche im Zusammenhang mit dem qualifizierenden immateriellen Vermögenswert im Jahr der Patentan-

Mögliche Änderungen im Hinblick auf Einführung der Mindeststeuer

Keine Diskussionen betreffend allfällige Anpassungen an der steuerlichen F&E-Förderung zufolge Mindeststeuer bekannt.

⁵⁴ Enterprise Ireland: <https://www.enterprise-ireland.com/en/funding-supports/>, besucht am 28. April 2022.

⁵⁵ IDA: <https://www.idaireland.com/how-we-help>, besucht am 28. April 2022.

⁵⁶ https://ec.europa.eu/info/research-and-innovation/funding/funding-opportunities/funding-programmes-and-open-calls/horizon-europe_en, besucht am 28. April 2022.

⁵⁷ <https://enterprise.gov.ie/en/What-We-Do/Innovation-Research-Development/Disruptive-Technologies-Innovation-Fund/>, besucht am 28. April 2022.

⁵⁸ *Vgl.* <https://www.enterprise-ireland.com/en/Research-Innovation/Companies/Collaborate-with-companies-research-institutes/Innovation-Voucher.shortcut.html>, besucht am 5. Mai 2022.

meldung und der acht vorhergehenden Jahren angefallen sind, (zusätzlich) abgezogen werden (Abzug aller Kosten im Jahr der Patentanmeldung bzw. im Jahr, in dem das Recht rechtlich geschützt wird).⁶¹

Unternehmen, welche sich in den letzten Jahren dafür entschieden hatten, das «alte» Patentbox Regime, welches eine eigentliche IP-Box darstellte, anzuwenden, können dieses bis 2024 weiterführen.

Ansonsten kennt Italien einen **Anreiz für qualifizierte Forscher**.

- Profitieren bei einer Verlegung ihres steuerlichen Wohnsitzes nach Italien von einer 90% Befreiung von der Einkommenssteuer und einer vollständigen Befreiung von der Regionalsteuer
- für zwischen fünf und 12 Jahren.

Niederlande

Förderungsinstrumente zurzeit*

Der wichtigste steuerliche Anreiz der Niederlande ist eine **Patentbox** (Innovation Box).

Des Weiteren gibt es eine Steuergutschrift auf die Lohnsteuer (sog. **WBSO**)

- für Unternehmen, die in F&E-Projekte investieren.
- Es gibt keine Erstattung dieser Steuer, wenn die Lohnsteuerberechnungsgrundlage für eine Verrechnung nicht genügend hoch ist.

Das Budget für den WBSO beträgt für das Jahr 2022 EUR 1,336 Mrd.⁶² Wird das Budget nicht aufgebraucht oder überzogen, so werden die Parameter für das Budget zwei Jahre später angepasst. Die Kosten im Jahr 2020 für den WBSO beliefen sich auf EUR 1,2 Mrd.⁶³

Es ist ein **Zusatzabzug** für Investitionen in gewisse **umweltfreundliche und energiesparende Vermö-**

Mögliche Änderungen im Hinblick auf Einführung der Mindeststeuer

Bezüglich Patentbox wurde diskutiert, ob sie (i.d.R.) überhaupt zu einer ETR unter 15% führt, wenn davon ausgegangen wird, dass nur ein Teil des Gewinnes eines Unternehmens von der Box privilegiert wird.

Per 1.1.2022 wurde die zeitliche Limitierung des Verlustvortrages aufgehoben (bisher 6 Jahre). Ansonsten sind keine Diskussionen betreffend Anpassungen der steuerlichen F&E-Förderung bekannt. Unabhängig von der F&E-Förderung und Einführung der Mindestbesteuerung wurde kürzlich eine Gesetzesänderung vorgeschlagen bezüglich eines optionalen Aufschubs des Zeitpunkts der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen betreffend den Kauf von Mitarbeiterbeteiligungen, die noch nicht handelbar sind.⁶⁵

⁶¹ Vgl. zum Ganzen https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4169786/Prov_v_Patent_box_prot_48243.15-02-2022.pdf/8cf9c78e-fea6-a41c-a909-2456f773ea38, besucht am 30. Mai 2022.

⁶² Vgl. <https://english.rvo.nl/subsidies-programmes/wbso>, besucht am 12. Mai 2022.

⁶³ Gemäss Angaben von KPMG Niederlande.

⁶⁵ Vgl. <https://meijburg.com/news/bill-share-option-rights-tax-scheme-amendment-act-not-changed-substance>, besucht am 12. Mai 2022.

genswerte vorgesehen (sog. «Energie-investeringaftrek» (EIA), «Milieu-investeringaftrek» (MIA) und «Willekeurige afschrijving milieu-investeringen» (VAMIL) Programm). Diese Massnahmen gelten in den Niederlanden als Innovationsförderungsinstrumente. Die Kosten im Jahr 2020 für diese Projekte beliefen sich auf EUR 75 Mio. (MIA), EUR 144 Mio. (EIA) und EUR 15 Mio. (VAMIL).⁶⁴

Österreich

Förderungsinstrumente zurzeit*

In Österreich gibt es eine **F&E-Prämie**

- Höhe: 14% der qualifizierenden Ausgaben für F&E
- Begrenzung auf EUR 1 Mio. für ausgelagerte F&E
- Keine Begrenzung für nicht ausgelagerte F&E
- Die Steuerprämie gilt nicht als Einkommen für Steuerzwecke und wird direkt auf das Steuerkonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben.

Kürzlich wurde ein Investitionsfreibetrag im Sinne eines Zusatzabzuges für gewisse nach dem 31.12.2022 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter eingeführt. Dieser Freibetrag soll zusätzlich zur Abschreibung, als Betriebsausgabe abzugsfähig sein. Der Investitionsfreibetrag beträgt 10% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter. Für Wirtschaftsgüter, die dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen sind, steht er in Höhe von 15% zu. Der Investitionsfreibetrag darf insgesamt jedoch höchstens von Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von EUR 1 Mio. pro Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden. Es gibt diverse Förderstellen für direkte finanzielle Förderung. Die wichtigsten sind der Austria Wirtschaftsservice (AWS)⁶⁶, die Forschungsförderungsgesellschaft (FFG)⁶⁷ und das Kommunalkredit Public Consulting (KPC)^{68, 69}.

Mögliche Änderungen im Hinblick auf Einführung der Mindeststeuer

Bis dato sind keine Anpassungen an der steuerlichen F&E-Förderung zufolge Mindeststeuer geplant.

Da der Zuschuss direkt an den Steuerzahler ausbezahlt bzw. auf dem Steuerkonto gutgeschrieben wird, hängt er nicht direkt mit der Gewinnsteuer zusammen und hat einen ähnlichen Charakter wie eine Subvention.

⁶⁴ Gemäss Angaben von KPMG Niederlande.

⁶⁶ Vgl. <https://www.aws.at/>, besucht am 12. Mai 2022.

⁶⁷ Vgl. <https://www.ffg.at/>, besucht am 12. Mai 2022.

⁶⁸ Vgl. <https://www.umweltfoerderung.at/>, besucht am 12. Mai 2022.

⁶⁹ Einen Überblick über die verschiedenen Förderprogramme findet sich auf: <https://www.foerderpilot.at/>, besucht am 17. Mai 2022.

Singapur

Förderungsinstrumente zurzeit*

Singapur kennt verschiedene F&E-Förderinstrumente:

- Einen **F&E-Zusatzabzug** in der Höhe von 150% (keine Obergrenze)
- Eine **Patentbox**
- Die Möglichkeit die Anschaffungskosten für qualifiziertes geistiges Eigentum über 5, 10 oder 15 Jahre steuerlich **abzuschreiben**
- **Staatliche Zuschüsse** in der Höhe von bis zu 70% der qualifizierenden F&E-Aktivitäten, die im Inland durchgeführt werden
- Diverse **Zuschüsse und Programme**, die ausschließlich **KMUs offenstehen**, welche üblicherweise höhere staatliche Beiträge vorsehen, als Zuschüsse, die sich an grössere Unternehmen richten. Zu nennen ist der Enterprise Development Grant (EDG)⁷⁰, welcher auch Unternehmen in verschiedenen Bereichen unterstützt (z.B. automation solutions oder product development). Auch das Enterprise Sustainability Program (ESP)⁷¹, welches nachhaltige Projekte fördert, wird über den EDG finanziert. Des Weiteren gibt es bspw. noch Innovationssubventionen⁷² für Projekte im Fintech- bzw. Finanzsektor.
- Projekte zur Digitalisierung von Unternehmen
- Ausbau der Kapazitäten der sog. Innovation Centers, um mehr KMUs bei F&E zu unterstützen. In den nächsten fünf Jahren sollten bis zu 2000 Innovationsprojekte unterstützt werden.

Mögliche Änderungen im Hinblick auf Einführung der Mindeststeuer

Es laufen Diskussionen zwecks Überprüfung der Regimes (vgl. auch Finance Minister: «We will adjust our tax system in response to Pillar 2 GloBE rules» - insbesondere betreffend Einführung einer Domestic Minimum Top-up Tax)⁷³.

Allgemeine Vorschläge umfassen:

- **Subventionen und andere nicht steuerliche Vorteile** (die transparent sein sollen, der **Anwendungsbereich** sollte **ausgeweitet** werden auf «transformation into digital and artificial intelligence-driven regional centres and trainings»).
- **Wechsel von superdeduction zu Refundable R&D Tax Credit** (wie UK, IRL) oder “above-the-line” R&D Tax Credits (d.h. F&E-Steuer gutschriften, die bar ausbezahlt werden können).
- Ausweiten auf ausserhalb von Singapur durchgeführte F&E.

Wie erwähnt, laufen die Diskussionen noch und es ist noch nichts entschieden. Es gibt auch Ansichten, dass der Effekt eines Refundable R&D Tax Credit in Singapur limitiert wäre.

⁷⁰ Vgl. <https://www.enterprisesg.gov.sg/financial-assistance/grants/for-local-companies/enterprise-development-grant/overview> besucht am 24. Mai 2022.

⁷¹ Vgl. <https://www.enterprisesg.gov.sg/non-financial-assistance/for-singapore-companies/sustainability/enterprise-sustainability-programme>, besucht am 24. Mai 2022.

⁷² Vgl. <https://www.mas.gov.sg/development/fintech/grants-for-innovation>, besucht am 24. Mai 2022.

⁷³ <https://www.ifcreview.com/news/2022/february/singapore-tax-revenue-will-be-hit-by-international-rule-changes-says-finance-minister/>, besucht am 31. Mai 2022.

Vereinigtes Königreich

Förderungsinstrumente zurzeit*

Im Vereinigten Königreich können grosse Unternehmen eine erstattbare **Steuergutschrift** in der Höhe von 13% der qualifizierenden F&E-Aufwendungen (R&D Expenditure Credit; RDEC) geltend machen.⁷⁴ Diese Option steht auch KMU offen, die Auftragsforschung für ein grosses Unternehmen betreiben oder solchen, die keinen R&D tax relief beantragen können. KMU⁷⁵ können einen zusätzlichen Abzug von 130% (R&D tax relief) beim steuerbaren Gewinn (bzw. eine Steuergutschrift mit Limitierungen im Verlustfalle) geltend machen^{76,77}

Die Kosten für den RDEC für das Steuerjahr 2019/20 (Endet März 2020) beliefen sich auf £ 3.1 Mrd. bei 9'675 Ansprüchen, wovon 4'370 Ansprüche im Umfang von £ 2.7 Mrd. von grossen Unternehmen stammten und 5'305 Ansprüche im Umfang von £ 375 Mio. von KMU.⁷⁸ Das entspricht einer durchschnittlichen Förderung von £ 617'849 pro grosses Unternehmen und £ 70'688 pro kleines Unternehmen beim RDEC. Die Kosten für das SME claim scheme beliefen sich für das Steuerjahr bis März 2020 auf £ 4.4 Mrd. bei 76'225 Ansprüchen (davon 38'050 lediglich Zusatzabzug und bei 38'175 kam es zu einer Auszahlung der Steuergutschrift).⁷⁹ Das entspricht einer durchschnittlichen Förderung von £ 57,724 pro Anspruch.⁸⁰

Mögliche Änderungen im Hinblick auf Einführung der Mindeststeuer

Vom 11. Januar 2022 bis 4. April 2022 lief ein Vernehmlassungsverfahren.⁸⁴ In diesem Zusammenhang wurden gewisse Anpassungsvorschläge angebracht (jedoch nicht unbedingt im Zusammenhang mit der Mindeststeuer). Diskussionen laufen und Klarheit wird im Verlaufe des Jahres erwartet.

Ein paar Änderungen, die jedoch nicht in direktem Zusammenhang mit der Einführung der Mindeststeuer stehen, sollen ab April 2023 in Kraft treten. Namentlich werden die qualifizierenden Kosten auf «data and cloud computing costs» ausgedehnt, die Anwendbarkeit auf ausländische F&E-Kosten hingegen eingeschränkt.⁸⁵

Im Vereinigten Königreich wird davon ausgegangen, dass die geltenden R&D-Steuergutschriften als QRTC qualifizieren.⁸⁶

⁷⁴ Beschrieb des RDEC vgl. <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-large-companies>, besucht am 21. April 2022.

⁷⁵ «SME» im Sinne dieser Regelung sind: Unternehmen mit 500 oder weniger Angestellten einerseits sowie einem Umsatz von weniger als EUR 100 Mio. oder einer Bilanzsumme von unter EUR 86 Mio. andererseits. Vgl. dazu <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-small-and-medium-sized-enterprises>, besucht am 22. April 2022.

⁷⁶ Vgl. dazu <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-tax-relief-for-small-and-medium-sized-enterprises>, besucht am 21. April 2022.

⁷⁷ Es wäre kritisch zu prüfen, ob eine solche Differenzierung im Rahmen der OECD-Regeln zur Mindestbesteuerung (insbesondere, wenn die Limite näher an die Umsatzlimite von Pillar 2 angepasst würde) noch zulässig ist. Allenfalls wären auch beihilferechtliche Regeln zu prüfen. Im Vergleich dazu hat etwa Australien eine Differenzierung bei der F&E-Förderung, wonach Gesellschaften mit einem Umsatz von weniger als AUD\$ 2 Mio. eine erstattbare Steuergutschrift und solche mit einem Umsatz ab AUD\$ 2 Mio. eine nicht-erstattbare Steuergutschrift beantragen können, vgl. <https://www.ato.gov.au/Business/Research-and-development-tax-incentive/>, besucht am 17. Mai 2022.

⁷⁸ Vgl. dazu Research and Development Tax Credits Statistics: September 2021, <https://www.gov.uk/government/statistics/corporate-tax-research-and-development-tax-credit/research-and-development-tax-credits-statistics-september-2021>, besucht am 29. April 2022.

⁷⁹ Vgl. dazu Research and Development Tax Credits Statistics: September 2021 (Fn 78).

⁸⁰ Es wird davon ausgegangen, dass sich die Kosten von £ 4.4 Mrd. auf die gesamten 76'225 Ansprüchen beziehen.

⁸⁴ Vgl. <https://www.gov.uk/government/consultations/oeed-pillar-2-consultation-on-implementation>, besucht am 31. März 2022.

⁸⁵ Vgl. R&D Tax Reliefs – Report, November 2021, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1037348/RD_Tax_Reliefs.pdf, besucht am 19. Mai 2022, S. 2.

⁸⁶ Vernehmlassung UK (Fn. 84), N 5.41 (S. 24).

Des Weiteren gibt es eine **Patentbox** und die Möglichkeit **100% der F&E-Investitionsausgaben sofort abzuziehen**. Schliesslich sind im Rahmen verschiedener Programme **Zuschüsse** erhältlich. Der grösste Teil der Subventionen wird durch «Innovate UK»⁸¹, der nationalen Behörde für Innovation, gewährt. Für 2020/21 betragen die bereitgestellten Mittel £ 885 Mio. Des Weiteren gibt es auch auf regionaler Ebene Förderprogramme (in Schottland, Nordirland und Wales) und sog. Freeports⁸² (spezielle Zonen, in denen andere wirtschaftliche Vorschriften Anwendung finden als im Rest des Landes) und der «Global Britain Investment Fund» wird im Rahmen der sog. «sector initiatives» in Projekte investieren v.a. im Bereich Luft- und Raumfahrt, Automobilindustrie und Life Sciences.

Sodann wurde kürzlich ein Mehrfachabzug für Kapitalinvestitionen⁸³ eingeführt.

Vereinigte Staaten

Förderungsinstrumente zurzeit*

In den USA besteht die Möglichkeit einer **F&E-Steuerergutschrift auf Bundesebene**. Darüber hinaus bieten viele Bundesstaaten F&E-bezogene Steueranreize, einschliesslich **Steuerabzüge, -gutschriften, -befreiungen sowie eine Vorzugsbehandlung für die Einkommens-, Umsatz-, oder Grundsteuer für Eigentum**, dass für F&E-Tätigkeiten verwendet wird.

Effektive Steuerergutschrift auf Bundesebene: max. 6.5%, der jährlichen F&E-Aufwendungen

Mögliche Änderungen im Hinblick auf Einführung der Mindeststeuer

Diskussionen zur steuerlichen F&E-Förderung (i.S. Subventionen bzw. QRTCs) kommen in den USA nur am Rande auf. Der Fokus der derzeitigen Diskussionen liegt eher darauf, ob die OECD-Regelungen überhaupt implementiert werden sollten.

Es werden ein paar Anpassungen in den USA betreffend F&E-Aufwendungen diskutiert, allerdings sind diese Vorschläge nicht zwingend auf die Einführung der Mindeststeuer zurückzuführen.

Es wird der sog. American Innovation and Jobs Act⁸⁷ diskutiert, welcher eine sofortige Abzugsfähigkeit bzw. Abschreibung von F&E-Aufwendungen sowie eine Erhöhung der maximalen Steuerergutschrift für neugegründete Unternehmen und KMU vorschlägt

⁸¹ Vgl. <https://www.ukri.org/councils/innovate-uk/>, besucht am 28. April 2022.

⁸² Vgl. <https://www.gov.uk/guidance/freeports>, besucht am 19. Mai 2022.

⁸³ Vgl. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/967202/Super_deduction_factsheet.pdf, besucht am 21. April 2022, zit. als *Vernehmlassung UK*.

⁸⁷ Vgl. für Zusammenfassung über Inhalt <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/senate-bill/749?q=%7B%22search%3A%5B%22S749+American+Innovation+and+Jobs+Act%22%22%22American%22%22Innovation%22and%22Jobs%22Act%22%5D%7D&r=1&s=2>, besucht am 19. Mai 2022.

und der American Innovation and R&D Competitiveness Act of 2021⁸⁸ welcher einführen möchte, dass F&E-Auslagen sofort bei ihrer Entstehung abgezogen bzw. abgeschrieben werden können.

Zu erwähnen ist des Weiteren der Entwurf für den sog. Build Back Better Act⁸⁹, welcher unter anderem finanzielle Unterstützung in verschiedensten Bereichen (z.B. Bildung, Arbeitsplätze, Kinderbetreuung, Steuern, Immigration und Umwelt) vorsieht und auch Steuergutschriften im Bereich von «green energy» vorsehen würde.

Diese Vorstösse wurden jedoch bisher noch nicht angenommen.

Es bleibt abzuwarten, ob die bestehenden Steuergutschriften angepasst werden (sollen).

** Vgl. für mehr Details die Studie «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz» vom November 2021, Anhang I: Steuerliche Förderungsmassnahmen von F&E im Ausland*

Es liegen per Mai 2022 wenige konkrete Pläne anderer Staaten vor, wie die bestehenden Förderungsmassnahmen zu Forschung und Entwicklung angepasst werden sollen. Dies ist einerseits dem aktuellen Stand der Analyse und der politischen Diskussion zuzuschreiben. Andererseits unterliegen Länder, die bereits über einen Qualified Refundable Tax Credit verfügen und/oder einen Gewinnsteuersatz von deutlich über 15% haben, einem geringeren Anpassungsdruck als die Schweiz.

4.2 Diskussion der im Ausland vorgesehenen Massnahmen

Grundsätzlich schreibt die OECD nicht vor, wie die F&E-Steueranreize auszusehen haben. Wie in Kapitel 3.1 beschrieben, fallen jedoch nur erstattbare Steuergutschriften bei der ETR-Berechnung weniger ins Gewicht, was zur Folge hat, dass gewisse Steueranreize stark an Wirkung für die betroffenen Unternehmen einbüßen. Ist das Gewinnsteuerniveau in einem Land allgemein hoch, fällt unter Umständen die ETR trotz umfangreicher F&E-Förderung nicht unter die geforderte Mindeststeuer von 15%, weshalb eine Anpassung der F&E-Förderinstrumente in solchen Ländern auch nicht so dringend ist. Selbst wenn in einem Hochsteuerland ein F&E-Steueranreiz dazu führen würde, dass die ETR unter 15% fällt, so ist die Wirkung des Anreizes unter Umständen immer noch vergleichsweise gross, wenn er dazu führt, dass 15% Steuern anstatt bspw. 32% Steuern geschuldet sind. Die Wirkung der Instrumente wird somit nicht wie in der Schweiz in Tiefsteuernkantonen – abgesehen von der Wirkung der Substance-based Income Exclusion – praktisch aufgehoben.

4.2.1 Komptabilität mit bzw. Betroffenheit von den Anforderungen gemäss den Musterregeln

Österreich und Deutschland kennen nur eine direkte Förderung mittels Zuschüsse/Subventionen. Da es sich wohl um qualifizierende Steuergutschriften handelt, ist in beiden Fällen nicht ersichtlich, inwieweit die F&E-Förderung in diesen Ländern im Lichte der OECD Regelungen ausgehöhlt werden könnte. Zudem ist der effektive Steuersatz in beiden Ländern relativ hoch (Deutschland 32% und Österreich 25%).

Italien und Frankreich kennen beide ein System mit Steuergutschriften. Italien gab an, dass die Steuergutschriften nicht nur mit der Gewinnsteuer, sondern auch mit anderen Abgaben, wie Sozialversicherungsabgaben oder der MWST, verrechnet werden können. Es ist somit noch zu prüfen, ob es sich beim italienischen System allenfalls

⁸⁸ Vgl. <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/1304/text>, besucht am 19. Mai 2022.

⁸⁹ Vgl. <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/5376/text>, besucht am 19. Mai 2022.

um ein QRTC handelt oder nicht. Frankreich hingegen sieht eine Erstattung der nicht verrechneten Steuergutschriften nach drei Jahren vor, womit das französische System allenfalls als QRTC-System qualifizieren könnte, was erklären würde, warum dort offenbar keine Diskussion im Hinblick auf die Anpassung der F&E-Massnahmen stattfindet.

In Irland wird offenbar ebenfalls davon ausgegangen, dass das Steuergutschrift-System als QRTC qualifiziert.

Im Vereinigten Königreich sind Auszahlungen zum Teil beschränkt und es wird davon ausgegangen, dass die Steuergutschriften als QRTCs zu qualifizieren sind. Resultate der Konsultation zur Einführung der Mindeststeuer sind im Verlauf dieses Jahres zu erwarten.

Zu bemerken ist auch, dass selbst in Ländern, die eine Patentbox vorsehen, kaum Diskussionen bezüglich der Wirksamkeit dieser Massnahme bekannt sind. Dies hängt aber wohl damit zusammen, dass entsprechende Diskussionen grundsätzlich erst am Anlaufen sind und derzeit keine passenden (der Patentbox entsprechenden) Ersatzmassnahmen bekannt sind.

Die Massnahmen zur Förderung von F&E, welche direkt qualifizierte Forscher ansprechen, wie bspw. Erleichterungen in migrationsrechtlichen Fragen und Steueranreize im Zusammenhang mit der Einkommenssteuer haben nach der hier vertretenen Auffassung keinen Einfluss auf die Mindeststeuer.

4.2.2 Einschätzung betreffend Beitrag zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit

Im Rahmen dieser Studie wurden Anfragen gestellt betreffend subjektive (high-level) Einschätzung betreffend Beitrag zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit:

- Ziel der Massnahme;
- Effektivität und Zielgenauigkeit;
- Kosten-Nutzen Verhältnis.

Aus den einzelnen Ländern sind derzeit folgende Antworten bekannt:

Nach Auskunft aus den Niederlanden sind die Innovationsbox, die Vergünstigung für Forschung und Entwicklung ("WBSO") und der Zusatzabzug für Investitionen in energieeffiziente Anlagen/erneuerbare Energien und in umweltfreundliche Produkte die wichtigsten Massnahmen zur Innovationsförderung. Diese Anreize seien effizient und würden in angemessener Weise zur Attraktivität der Niederlande als Wirtschaftsstandort beitragen. Es ist aber zu beachten, dass die Innovationsbox und der Zusatzabzug von der Mindestbesteuerung betroffen sind.

Die Einschätzung aus Singapur lautet: Alle Massnahmen seien für Singapur wichtig und relevant, da es sich bei Singapur um ein Land mit sehr hohen Kosten handle. Die Regierung konzentriere sich entsprechend darauf, die Unternehmen dabei zu unterstützen, (a) so viel Innovation wie möglich zu schaffen, (b) Arbeitskräfte um- und weiterzubilden, um den sich ständig weiterentwickelnden und verändernden Bedürfnissen der Unternehmen gerecht zu werden, (c) die Unternehmen bei der Digitalisierung und Transformation zu unterstützen, um die Abhängigkeit von weniger qualifizierten Arbeitskräften zu verringern und gleichzeitig neuere Technologien wie künstliche Intelligenz, 5G usw. zu übernehmen.

4.2.3 Einschätzung der Durchsetzbarkeit in den OECD Ländern

Wie bereits den vorangehenden Ausführungen entnommen werden kann, haben die Länder mit F&E-Steuer-gutschriften, welche als Qualified Refundable Tax Credits konzipiert sind, diesbezüglich einen vergleichsweise guten Stand. Ob es eine Tendenz geben wird, dass in anderen Ländern allfällige Steuergutschriften so angepasst werden, dass sie auch als Qualified Refundable Tax Credits gelten können, kann noch nicht gesagt werden. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Diskussion entwickeln wird.

Auch wurde die Tatsache, dass die OECD lediglich erstattbare Steuergutschriften nicht in die Berechnung der Covered Taxes einfließen lässt, kritisiert. In diesem Zusammenhang ist ein Schreiben der BIAC (Business and Industry Advisory Committee to the OECD) vom 11. März 2022 an die OECD zu nennen, welche darauf hinweist, dass existierende F&E-Steueranreize, die zurzeit in verschiedenen OECD Ländern vorgesehen sind, die ETR stark

senken können.⁹⁰ Es wird zudem kritisiert, das Argument der OECD, die Länder könnten auf Qualified Refundable Tax Credits ausweichen, überzeuge nicht, da aus verschiedenen Gründen die Länder nicht einfach das System wechseln könnten, insbesondere vor dem Hintergrund der potentiell massiven Kosten eines QRTCs. Zudem sei es nicht ein Ziel von Säule 2, den Ländern vorzuschreiben, welche Art von Steuergutschrift einzuführen sei. Insgesamt sieht die BIAC die Regelung betreffend die Tax Credits in Kombination mit der UTPR Regel als einen kritischen Punkt, der die gesamte Vorlage der OECD in Frage stellen könnte.

Ob dieser Punkt auch in der weiteren Diskussion thematisiert wird, bleibt offen. Diese Diskussion ist jedoch weiter zu beobachten.

Zu beobachten sind gewisse Trends in der Einführung von Förderungen im Bereich ESG. Soweit es sich dabei um Zuschüsse handelt, sind die Massnahmen kaum von den Musterregeln betroffen. Dagegen ist ein System eines Zusatzabzuges bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinnes (z.B. Zusatzabzüge in NL) von den Musterregeln betroffen.

4.2.4 Ausgestaltung in der Praxis / Handlungsspielraum bei der Umsetzung

Da die Musterregeln der OECD nur grosse Konzerne betreffen und zudem die Einführung freiwillig ist, haben die Staaten grundsätzlich freie Hand in Bezug auf die Anpassung bzw. Beibehaltung der Massnahmen zur Förderung von Forschung und Entwicklung.

Im Rahmen von F&E-Förderungsinstrumenten besteht die Möglichkeit zur Gewährung der Anreize lediglich für inländische F&E-Aktivitäten oder zusätzlich auch für F&E-Aktivitäten im Ausland. Zur allgemeinen Erhöhung der Standortattraktivität wird in Singapur beispielsweise die Ausdehnung der F&E-Steueranreize auch auf ausländische F&E-Investitionen diskutiert.

Bei der Patentbox ist der Spielraum durch die internationalen Standards (BEPS 1.0, Action 5) eingeschränkt, doch gibt es im Anwendungsbereich (bspw. welche Immaterialgüterrechte qualifizieren) leichte Unterschiede zwischen den Ländern. Zu bemerken ist hierzu jedoch, dass die Patentbox für betroffene Unternehmen wegen der Mindeststeuer in Ländern, in denen die ETR unter 15% liegt, eher keine Wirkung mehr und in Hochsteuerländern faktisch lediglich eine Senkung auf 15% zulässt und insofern in ihrer Wirkung eingeschränkt ist.

4.2.5 Exkurs: Subventionen und Staatliche Beihilfen in der EU

Da Subventionen und Förderbeiträge im Gegensatz zu nicht qualifizierenden Steuergutschriften keinen grossen Einfluss auf die Berechnung der ETR und damit der Top-up tax haben (s. Kap. 3.1) dürften, könnten diese allenfalls als konkrete Instrumente zur Förderung der Standortattraktivität für Unternehmen in der Zukunft an Bedeutung gewinnen. Daher soll hier kurz auf das Thema Subventionen in der EU (bzw. in EU-Staaten) eingegangen werden.

Die EU stellt den in verschiedenen Programmen eine grosse Summe an Mitteln in Form von Darlehen oder Subventionen zur Förderung verschiedener strategischer Prioritäten, darunter auch Innovation und Klimaneutralität, zur Verfügung. Erwähnenswert sind insbesondere der Mehrjährige Finanzrahmen (MFR) 2021 – 2027, in welchem die EU u.a. ein Budget in der Höhe von EUR 788 Mrd. (EUR 386 Subventionen und EUR 402 Darlehen) zur Verfügung stellt sowie der von der Europäischen Kommission ins Leben gerufene zeitlich begrenzte Aufbauplan NextGeneration EU⁹¹, welcher im Rahmen der Recovery and Resilience Facility (RRF) insgesamt ca. EUR 724 Mrd. in Form von Subventionen (ca. EUR 338 Mrd.) und Darlehen (ca. EUR 386 Mrd.) beiträgt und zur Abfederung der negativen Auswirkungen der Coronakrise ins Leben gerufen wurde.⁹² Von diesen Beiträgen sollen v.a. Unternehmungen und Projekte im Bereich Klimaneutralität (Green Deal), Forschung und Innovation, digitale Transformation, Schaffung von Arbeitsplätzen, sozialer und regionaler Zusammenhalt, Stabilität des Gesundheitssystems profitieren. Zusammen mit allfälligen innerstaatlichen Förderungsprogrammen stehen insbesondere in-

⁹⁰ Vgl. zum Ganzen Business at OECD, Schreiben vom 11. März 2022, <https://biac.org/wp-content/uploads/2022/03/Business-at-OECD-11-Mar-22-UTPR-Tax-Credit-Letter-1.pdf>.

⁹¹ Vgl. https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_de, besucht am 22. April 2022.

⁹² Vgl. für mehr Details <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d3e77637-a963-11eb-9585-01aa75ed71a1/language-de>, besucht am 15. Mai 2022.

novativen Unternehmen in EU-Ländern Fördergelder in grossem Umfang zur Verfügung, welche von der Mindeststeuer nicht so sehr betroffen sind, wie steuerliche Förderungsinstrumente (ausser QRTC). Zur Veranschaulichung siehe Beispiel Niederlande, Anhang II.

4.2.6 Bemerkungen zum EU-Beihilferecht

Der Mechanismus der Musterregeln wird in verschiedenen Staaten wohl dazu führen, dass in Zukunft vermehrt mit Subventionen oder subventionsähnlichen Massnahmen gearbeitet wird. Es ist somit damit zu rechnen, dass die Thematik der staatlichen Beihilfen in Zukunft stärker in den Fokus rücken wird.

In diesem Zusammenhang gilt es zu erwähnen, dass es eine EU-VO⁹³ zum Beihilferecht gibt und dass diese Regeln in den EU-Ländern allenfalls gewisse Grenzen bei der Ausgestaltung der staatlichen Zuschüsse setzen könnten. Dies ist grundsätzlich weiter zu prüfen.

Deutschland beispielsweise schliesst aus beihilferechtlichen Gründen Unternehmen, die in finanziellen Schwierigkeiten i.S. der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) sind, von den F&E-Steueranreizen aus. Darüber hinaus gilt aus beihilferechtlichen Gründen bei Forschungsprojekten gemäss dem deutschen Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FZulG) eine Obergrenze von insgesamt EUR 15 Mio. pro Unternehmen für jede staatlich gewährte Beihilfe (inkl. Forschungszulage).⁹⁴

In Bezug auf die Niederlande wurde hingegen angegeben, dass man sich keiner Diskussion in Bezug auf die niederländischen F&E-Steueranreize (insb. Patentbox, WBSO, Zusatzabzüge für energiesparende und umweltfreundliche Investitionen) bewusst ist.

Eine ähnliche Situation besteht in Frankreich, wo man sich keiner solchen Diskussion bewusst ist. Hingegen wurde der neue Crédit d'impôt Collaboration de recherche (CICo) aus beihilferechtlichen Gründen auf EUR 6 Mio. pro Unternehmen und Jahr begrenzt.⁹⁵

⁹³ Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union Text von Bedeutung für den EWR.

⁹⁴ Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FZulG), <https://www.gesetze-im-internet.de/fzulg/BJNR276310019.html>, besucht am 31. März 2022, § 4 (2).

⁹⁵ Vgl. <https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/fr/cico-credit-d-impot-collaboration-de-recherche-84260>, besucht am 12. Mai 2022.

5 Welche Massnahmen könnten allenfalls in der Schweiz umgesetzt werden und wie könnte eine solche Umsetzung aussehen?

5.1 Voranstehend erwähnte Massnahmen

Der F&E-Zusatzabzug könnte in einen **Qualified Refundable Tax Credit** gemäss Definition der Modellregelungen umgewandelt werden, um nicht von den Mindestbesteuerungsregeln (teilweise) neutralisiert zu werden. Dann wären aber auch die Ausprägungsmerkmale eines solchen Instruments zu übernehmen. Zentral ist hier das Erfordernis, dass ein solcher Tax Credit innert maximal vier Jahren ausbezahlt werden muss, dies unabhängig von der Gewinnhöhe des Unternehmens und auch im Verlustfall. Die Entlastungsbegrenzung könnte dann nicht mehr angewendet werden. Um die finanziellen Auswirkungen einzudämmen, könnte der Credit allenfalls abgestuft oder mit einer Obergrenze ausgestaltet werden. In diesem Fall müsste auch eruiert werden, ob die begrenzten Subventionen für die (von der Mindeststeuer betroffenen) Unternehmen überhaupt einen solchen Vorteil bringen würden, dass die Steuergutschrift/Subvention etwas zur Förderung der Standortattraktivität beitragen würde. Allenfalls könnte auch der Anwendungsbereich diskutiert werden – sowohl betreffend qualifizierender Aktivitäten als auch allenfalls Ort der Ausübung (z.B. EWR statt nur Inland, um z.B. die F&E-Steuerungsfunktionen von nicht in der Schweiz durchführbarer F&E zu fördern).

Würde die Einführung eines QRTC in Betracht gezogen, könnte man sich überlegen, ob man analog der heutigen Regelung mit dem Zusatzabzug die Höhe der Steuergutschrift im Verhältnis zum Personalaufwand berechnen möchte, oder ob man hier auch andere Kosten (z.B. für Material, Energie, Miete, Ausrüstung etc.) effektiv und nicht nur pauschal in die Berechnungsgrundlage einfliessen lassen möchte.

Bei Einführung eines QRTC bestünde grundsätzlich die Möglichkeit eine solche Steuergutschrift anstatt des bestehenden Zusatzabzugs einzuführen (den F&E-Zusatzabzug abzuschaffen). Bei dieser Option würden alle Unternehmen gleichbehandelt. Da es aber zu einer Auszahlung der Steuergutschrift im Verlustfall kommen müsste, müsste bei der Einführung des QRTC für alle Unternehmen (soweit dieser grundsätzlich den gleichen Nutzen wie der Zusatzabzug bringt) mit einem finanziellen Mehraufwand gerechnet werden. Alternativ könnte ein QRTC auch zusätzlich zum bestehenden Zusatzabzug vorgesehen oder den Unternehmen eine Wahlmöglichkeit eingeräumt werden, entweder den Zusatzabzug oder einen QRTC in Anspruch zu nehmen. Wie aus den nachfolgenden Bemerkungen ersichtlich ist, würden jedoch auch die beiden Alternativen einen finanziellen Mehraufwand bedeuten und zu einer grösseren Förderung von *nicht* der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen führen. Sodann würde die Komplexität steigen. Eine Einführung einer der beiden Alternativen ist somit weniger naheliegend.

Optionen	Bemerkungen
Nur QRTC	<ul style="list-style-type: none"> – Alle Unternehmen werden gleichbehandelt. – Wenn ein Unternehmen Verluste macht, muss die Möglichkeit bestehen, diese Steuergutschrift auszuführen. Die entsprechenden finanziellen Auswirkungen wären abzuschätzen.
QRTC und F&E-Zusatzabzug	<ul style="list-style-type: none"> – Diese Option könnte zu einer faktischen Ungleichbehandlung zwischen von der Mindeststeuer betroffenen und nicht betroffenen Unternehmen führen, denn: <ul style="list-style-type: none"> - Bei (tiefbesteuerten) der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen könnte die Situation entstehen, dass lediglich der QRTC geltend gemacht bzw. faktisch angewendet wird, soweit der Vorteil aus dem Zusatzabzug durch die Ergänzungssteuer weitgehend ausgehöhlt wird. - Bei nicht der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen wäre hingegen die staatliche Hilfe u. U. sehr hoch (doppelte Subvention, 1x voller Zusatzabzug und 1x Steuergutschrift).
Wahlmöglichkeit: entweder QRTC oder F&E-Zusatzabzug	<ul style="list-style-type: none"> – Sinn machen würde eine Wahlmöglichkeit grundsätzlich nur, wenn der Zusatzabzug attraktiver ausgestaltet würde als eine allfällige Steuergutschrift, da es sonst faktisch zu einem Systemwechsel kommen würde, wenn für alle Unternehmen der QRTC vorteilhafter wäre. – Diese Option wäre wohl v.a. sinnvoll, wenn Unternehmen, die <i>nicht</i> von der Mindeststeuer betroffen sind, speziell gefördert werden sollten. – Evtl. weniger Planbarkeit/Voraussehbarkeit. – Erhöhung Komplexität, um Wahlmöglichkeit zu evaluieren. – Es müsste mit einem finanziellen Mehraufwand v.a. im Hinblick auf nicht von der Mindeststeuer betroffenen Unternehmen gerechnet werden. Die entsprechenden finanziellen Auswirkungen wären abzuschätzen.

Sodann ist zu beachten, dass eine entsprechende Massnahme keine mit der zum Sicherstellen der globalen Mindestbesteuerung erhobenen Ergänzungssteuer zusammenhängenden Vorteile für die Unternehmen gewährt.⁹⁶ Andernfalls (insbesondere, wenn ein Vorteil nur an Unternehmen gewährt würde, welche eine Ergänzungssteuer entrichten) könnte eine Umgehung vorliegen.

5.2 Weitere mögliche Massnahmen

Um weitere mögliche Massnahmen zu eruieren, könnte bei den Faktoren für die Standortwahl (von F&E-Tätigkeiten) angesetzt werden.⁹⁷ Ausgehend von der Überlegung, dass die verhältnismässig tiefen Steuern in der Schweiz das im Vergleich schlechtere Abschneiden bei anderen Faktoren bislang kompensiert haben (Kompensationseffekt), stellt sich die Frage, welche Faktoren bei einem Wegfall des Vorteils der verhältnismässig tiefen Steuern negativ zu Buche schlagen («Standortnachteile der Schweiz»). Diese Faktoren hängen stark von der Branche, Marktumfeld sowie anderer individueller Faktoren der entsprechenden Unternehmen ab. Als relevante Faktoren könnten aber etwa genannt werden:

- Lohnkosten
- Raumkosten / Mieten

⁹⁶ ARMIN MARTI/ PASCAL BÜHLER/ ROLF RÖLLIN, Umsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz, Expert Focus 2022, S. 129.

⁹⁷ Für ausgewählte Faktoren s. Studie KPMG (Fn. 6), S. 27.

- Infrastrukturkosten / Investitionskosten (z.B. von Anlagen)
- Je nach Tätigkeit / Aufbau der Wertschöpfungskette auch Transportkosten oder Zölle
- Administration (z.B. betreffend Einstellungen von Drittstaatsangehörigen)

Entsprechend wären Massnahmen denkbar, welche für die Unternehmen entsprechende Kosten reduzieren, wie z.B. Zuschüsse an Lohn- oder Sozialversicherungskosten. Dabei könnte allenfalls eine direkte Subvention von Arbeitgeberbeiträgen an die Sozialversicherungen geprüft werden. Allenfalls könnten auch Subventionen im ESG Bereich, bspw. für umweltfreundliche Anlagen oder Transformation betreffend erneuerbarer Energien interessant sein (wobei zu bestimmen wäre, ob die Transformation an sich oder ein bestimmtes Verhalten gefördert werden soll). Diese Massnahmen wären aber mit hohen Streuverlusten verbunden. Im Bereich ESG stellt zudem die genaue Definition eine Herausforderung dar.

Sodann könnten generell Massnahmen zugunsten der Rahmenbedingungen in Erwägung gezogen werden, wie:

- Stärkung Verfügbarkeit von qualifizierten Arbeitskräften (z.B. Ausbildungsförderung)
- Massnahmen im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen (unterstützt voran genannten Punkt)

5.3 Bemerkungen zur Umsetzbarkeit in der föderalen Struktur in der Schweiz

Die Kantone haben unterschiedliche Bedürfnisse, Möglichkeiten und Absichten betreffend allfällige Umsetzung von Massnahmen zur Förderung von F&E-Tätigkeiten oder der Standortattraktivität im Allgemeinen. Dies zeigt sich auch darin, dass die Kantone und die dort ansässigen Unternehmen unterschiedlich von der Mindeststeuer betroffen sind und – angenommen die Kantone wollen den Unternehmen mit Massnahmen entgegenkommen – unterschiedliche Instrumente nötig sind, um bei den betroffenen Unternehmen einen Kompensationseffekt zu erzielen. Somit sollten die Kantone einen möglichst grossen Gestaltungsspielraum haben. So sollten sie etwa selber entscheiden können, ob sie eine bestimmte Massnahme einführen möchten oder nicht und auch relevante Parameter (z.B. Förderungsrate, Abstufung und Obergrenze bei einem F&E-Tax Credit) selber festlegen können (allenfalls laufend gemäss verfügbaren Zusatzeinnahmen aus der Ergänzungssteuer). Sodann ist zu prüfen, inwiefern bei der Anwendung einer Massnahme im Einzelfall (insb. konkrete Förderungshöhe) der entscheidenden Behörde ein Gestaltungsspielraum gewährt werden kann (um z.B. der besonderen wirtschaftlichen Bedeutung von Unternehmen oder Investitionsprojekten Rechnung zu tragen), wenn die Regelungen eher allgemein gehalten bzw. offen formuliert sind.

Sodann ist auch der zeitliche Aspekt zu berücksichtigen, insbesondere im Hinblick auf die Verfahren im Gesetzgebungsbereich (auf Kantonsebene, allenfalls auf Bundesebene). Diesbezüglich wären Massnahmen vorzuziehen, welche schnell umsetzbar sind. Dies, um den bereits ab 2023 bzw. 2024 von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmen mit einer Mehrsteuerbelastung rasch Rechtssicherheit zu geben, ob und wie Entlastungen (Kompensationen) erfolgen. Entsprechend würde es sich anbieten, auf bestehenden Strukturen aufzubauen – wie etwa die in einigen Kantonen vorhandenen Wirtschaftsförderungsgesetze.⁹⁸ Dabei ist u.a. relevant, ob ein Vorhaben eines Unternehmens von volkswirtschaftlicher Bedeutung für den Kanton ist. Es wäre abzuklären, ob und wie die Anwendung dieser Gesetze ausgeweitet werden könnte (inkl. eines breiten Verständnisses von volkswirtschaftlicher Bedeutung, was nicht nur das Erhalten von bestehenden Arbeitsplätzen oder neugeschaffene Arbeitsplätze umfasst, sondern auch Zulieferer, Know-how etc. – allenfalls auch ausserhalb des Kantons, wenn interkantonale Zusammenarbeit vorliegt). Dies grundsätzlich auch unter dem Blickwinkel des (EU-)Beihilferechts sowie WTO-Regelungen. Dabei könnte u.a. etwa eine Orientierung an den Leitlinien der EU-Kommission für Regionalbeihilfen⁹⁹ erfolgen.

⁹⁸ Z.B. Gesetz über die Förderung der Wirtschaft (Wirtschaftsförderungsgesetz, WFG) vom 26.04.1981 des Kantons Appenzell I. Rh.; Gesetz über die Förderung der Wirtschaft (Wirtschaftsförderungsgesetz, WFG) vom 20. Oktober 1999 des Kantons Nidwalden, Wirtschaftsförderungsgesetz vom 23. November 1998 des Kantons Schaffhausen.

⁹⁹ Siehe MITTEILUNG DER KOMMISSION, Leitlinien für Regionalbeihilfen (2021/C 153/01), [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TEXT/PDF/?uri=CELEX:52021XC0429\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TEXT/PDF/?uri=CELEX:52021XC0429(01)&from=EN), besucht am 29. März 2022.

5.4 Zusammenspiel verschiedener Massnahmen

Die Patentbox und der bestehende F&E-Zusatzabzug könnte noch angewendet werden, um die Steuerbelastung (ETR) bis auf 15% zu senken. Für weitere Entlastungen müsste auf (qualifizierende) Steuergutschriften oder Zuschüsse (Subventionen) abgestellt werden, welche allenfalls auch kumulativ angewendet werden könnten.

Der QRTC und ein Zusatzabzug (insb. für F&E) müssten nicht im direkten Zusammenhang miteinander stehen und könnten allenfalls auf verschiedenen Bemessungsgrundlagen und für unterschiedliche Tätigkeiten gewährt werden. Auch können sie alternativ oder – insbesondere soweit die Mindestbesteuerung nicht unterschritten wird – kumulativ zur Anwendung kommen (vgl. vorne Kap. 5.1).

6 Fazit

Bei von der Mindeststeuer betroffenen Unternehmen wird die Wirkung von existierenden Instrumenten zur steuerlichen F&E-Förderung beschränkt und in gewissen Fällen sogar vollständig aufgehoben, da die erlangten Steuervorteile nach den GloBE-Regeln eine tiefere ETR zur Folge haben. Unternehmen mit viel Substanz in der Schweiz, die dank der Substance-based Income Exclusion den Top-up Steuersatz auf einen geringeren Excess Profit anwenden müssen, könnten trotz geschuldeter Top-Up Tax weiterhin von der Patentbox und dem Zusatzabzug – wenn auch in geringerem Umfang – profitieren.

Nach den GloBE-Regeln fallen einzig qualifizierende Steuergutschriften (Qualified Refundable Tax Credits, QRTC) und Zuschüsse an Unternehmen bei der Berechnung der ETR und somit auch bei der Berechnung der geschuldeten Top-up Tax nicht oder nicht so stark ins Gewicht. Einige Länder wie Frankreich, Irland, Italien, Österreich und das Vereinigte Königreich haben ein System von Steuergutschriften, welche als qualifizierend im Sinne eines QRTC eingeschätzt wird, weshalb der Anpassungsdruck des Systems nach Einführung der Mindeststeuer klein ist. Auch hat bei vielen EU-Staaten die direkte finanzielle Förderung von bspw. Innovations- und Umweltprojekten eine grössere Bedeutung als in der Schweiz. In Singapur, welches ähnlich wie die Schweiz bisher einen Zusatzabzug und keine Steuergutschrift kennt, wird die Einführung eines QRTC und die Ausweitung von direkter finanzieller Förderung für Projekte in verschiedenen Bereichen diskutiert. Insgesamt sind aber noch keine Entscheidungen zu Anpassungen der Förderungen im Lichte der globalen Mindestbesteuerung in den verschiedenen Ländern gefallen.

Zusammenfassend ist zu beobachten, dass erstattbare Steuergutschriften und direkte Subventionen als Instrumente zur Standortförderung (zumindest in Staaten mit allgemein tiefen Steuern) an Bedeutung gewinnen, da Förderungsinstrumente wie nicht qualifizierende Steuergutschriften oder der Zusatzabzug bei unter die Regeln der Mindestbesteuerung fallenden Unternehmen stark an Wirkung verlieren werden.

Anhang I: Länderprofile

Für die Länderprofile für Deutschland, Frankreich, Italien, Niederlande, Österreich, Singapur, das Vereinigte Königreich und die USA wird auf die Studie der KPMG «Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz», Anhang I vom November 2021 verwiesen.

In Frankreich wurde neu ein Credit d'impôt Collaboration de recherche (CICo) eingeführt.¹⁰⁰

Italien schaffte per Steuerjahr 2021 die alte Patentbox ab und führte eine «New Patent Box» ein, welche einen einmaligen Zusatzabzug für die im Zusammenhang mit einem Patent angefallenen Kosten vorsieht.¹⁰¹

Irland

1 Übersicht

Der normale Gewinnsteuersatz beträgt 12,5%. Zu Förderung von Forschung und Entwicklung gibt es in Irland eine von den Aufwendungen abhängige F&E-Steuerzuschrift die von der Gewinnsteuer abgezogen werden kann, sowie eine Knowledge Development Box (KDB), welche Anreize für Unternehmen bieten soll, innovative Aktivitäten in Irland durchzuführen, indem sie einen niedrigeren Gewinnsteuersatz für qualifizierende Gewinne aus der wirtschaftlichen Verwertung von bestimmten geistigen Eigentumsrechten (IP) bietet.

2 Inputförderung

2.1 Steuergutschrift für Forschung und Entwicklung

Der Satz der F&E-Steuerzuschrift für grosse Unternehmen beträgt 25 % der qualifizierenden F&E-Aufwendungen und kann zusätzlich zum normalen Abzug der F&E-Ausgaben bei der Gewinnsteuer in Anspruch genommen werden, was zu einem Steuervorteil von 37,5 % führt (d. h. 12,5 % Effekt des Abzugs vom steuerbaren Gewinn plus 25 % F&E-Steuerzuschrift). Die Steuerzuschrift wird auf Konzernbasis gewährt und kann von Unternehmen in Anspruch genommen werden, die in Irland steuerpflichtig sind und im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder im Vereinigten Königreich F&E-Aktivitäten durchführen. Die Steuerzuschrift kann für Aufwendungen in Anspruch genommen werden, die in Irland für einen Abzug vom steuerbaren Gewinn in Betracht kommen oder in Betracht kommen würden, wenn sie nicht für Rechnungslegungszwecke als immaterielle Vermögenswerte aktiviert worden wären.

2.2 Definition von F&E

Für die Zwecke der F&E-Steuerzuschrift wird F&E als jede Tätigkeit definiert, mit der das Unternehmen (oder der Konzern) einen wissenschaftlichen/technologischen Fortschritt in einem anerkannten Bereich der Wissenschaft/Technologie (z. B. Naturwissenschaften, Ingenieurwesen und Technologie, medizinische Wissenschaften und Agrarwissenschaften) anstrebt, der die Behebung wissenschaftlicher/technologischer Ungewissheit beinhaltet, die systematischer, untersuchender oder experimenteller Natur ist und Grundlagenforschung, angewandte Forschung oder experimentelle Entwicklung beinhaltet. Die Steuerzuschrift wird auf Konzernbasis gewährt und kann von Unternehmen in Anspruch genommen werden, die in Irland steuerpflichtig sind und im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder im Vereinigten Königreich F&E-Tätigkeiten durchführen.

¹⁰⁰ Vgl. <https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/fr/cico-credit-d-impot-collaboration-de-recherche-84260#:~:text=La%20Loi%20de%20finances%202022,de%20diffusion%20de%20la%20connaissance.>, besucht am 30. Mai 2022.

¹⁰¹ Vgl. https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4169786/Prov_v_Patent_box_prot_48243.15-02-2022.pdf/8cf9c78e-fea6-a41c-a909-2456f773ea38, besucht am 30. Mai 2022.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die qualifizierten F&E-Aktivitäten die fünf Kriterien des Frascati-Handbuchs 2015 erfüllen müssen.

Um die F&E-Steuerzuschift in Anspruch nehmen zu können, muss das Unternehmen die in Section 766 Taxes Consolidation Act 1997 genannten Voraussetzungen erfüllen: Das Unternehmen muss in Irland Gewinnsteuerpflichtig sein.

- Grosse Unternehmen müssen ein Gewerbe betreiben (F&E-Aufwendungen vor Beginn des Gewerbes können geltend gemacht werden, sobald das Gewerbe aufgenommen wird);
- Die F&E-Ausgaben müssen dem Unternehmen vollständig und ausschliesslich für die Durchführung von qualifizierten F&E-Tätigkeiten entstehen.
- Die F&E-Tätigkeiten müssen von den Arbeitnehmern des Unternehmens ausgeübt werden.
- Die F&E-Tätigkeiten müssen in einem relevanten EWR-Mitgliedstaat oder im Vereinigten Königreich durchgeführt werden, wie in den Rechtsvorschriften festgelegt.
- Die getätigten F&E-Ausgaben sind steuerlich abzugsfähige Ausgaben für das von dem Unternehmen ausgeübte Gewerbe.
- Für Investitionsgüter, für die Ausgaben für F&E-Zwecke getätigt wurden, müssen Abschreibungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen.

2.3 Qualifizierende F&E-Aufwendungen

- Zu den qualifizierenden Ausgaben gehören Aufwendungen (z. B. Gehälter, verbrauchte Materialien, bestimmte Gemeinkosten usw.), die bei der Berechnung der Gewinnsteuer abzugsfähig sind.
- Aufwendungen für F&E-Aktivitäten, die an einen Dritten oder eine externe Einrichtung ausgelagert wurden, können mit gewissen Einschränkungen in den Antrag auf die F&E-Steuerzuschift aufgenommen werden.
- Ausgaben für Anlagen und Maschinen können als qualifizierende F&E-Aufwendungen eingestuft werden. Voraussetzung ist, dass für die Maschinen und Anlagen für Abschreibungsmöglichkeiten bestehen und dass sie für die Durchführung von F&E-Aktivitäten verwendet werden. Wenn diese Anlagen nicht vollständig und ausschliesslich für die Durchführung von F&E-Aktivitäten verwendet werden, muss eine Aufteilung der Ausgaben erfolgen
- Aufwendungen für den Bau oder die Renovierung von Gebäuden oder Strukturen, die für qualifizierte F&E-Aktivitäten genutzt werden, können ebenfalls als qualifizierende F&E-Aufwendungen eingestuft werden. Die Zuschift kann für Aufwendungen gewährt werden, wenn eine Reihe von Bedingungen erfüllt sind: (1) Die in dem Gebäude durchgeführten F&E-Aktivitäten müssen über einen Zeitraum von vier Jahren mindestens 35 % aller in dem Gebäude durchgeführten Aktivitäten ausmachen; (2) das Gebäude muss über einen Zeitraum von zehn Jahren für F&E genutzt werden; (3) das Gebäude muss die Voraussetzungen für die Zulage für Industriegebäude erfüllen. Eine F&E-Steuerzuschift in Höhe von 25 % der entsprechenden Ausgaben kann in dem Jahr, in dem das Gebäude zum ersten Mal für die Zwecke des Gewerbes genutzt wird, in voller Höhe geltend gemacht werden.
- Ausgaben, die durch Finanzhilfen vom Staat, von der EU oder vom EWR gedeckt werden, kommen für die Steuerzuschift nicht in Frage.

Ausgelagerte F&E

Aufwendungen für F&E-Tätigkeiten, die an Dritte oder an eine externe Einrichtung ausgelagert werden, können unter Einhaltung bestimmter Regeln im Antrag auf die F&E-Steuerzuschift einbezogen werden:

- Die Zahlung an Dritte oder an die externe Einrichtung ist auf 15 % der gesamten F&E-Ausgaben des Unternehmens oder auf EUR 100 000 begrenzt, je nachdem, welcher Betrag höher ist.
- Der geltend gemachte Gesamtbetrag darf nicht höher sein als die qualifizierenden Aufwendungen, die das Unternehmen in dem betreffenden Zeitraum selbst getätigt hat.

- Das Unternehmen muss den beauftragten Dritten schriftlich darüber informieren, dass er die F&E-Steuerentscheidung nicht selbst für die Arbeiten beanspruchen kann, mit denen es beauftragt wurde.

3 Outputförderung

3.1 Die Knowledge Development Box

Die 2016 eingeführte Knowledge Development Box (KDB) soll Anreize für Unternehmen schaffen, innovative Aktivitäten in Irland zu tätigen, indem sie einen effektiven Gewinnsteuersatz von 6,25 % für qualifizierte Gewinne vorsieht, die aus der wirtschaftlichen Verwertung bestimmter geistiger Eigentumsrechte (IP) stammen.

3.2 Qualifizierende IP- Arten

Die Rechte des geistigen Eigentums müssen das Ergebnis von F&E-Tätigkeiten im Sinne der Vorschriften zu den F&E-Steuerentscheidungen sein. Sie sind beschränkt auf:

- Bestimmte patentierte Erfindungen und urheberrechtlich geschützte Software
- Pflanzenzüchterrechte, ergänzende Schutzzertifikate für Arzneimittel und Pflanzenschutzmittel.

Auf Marketing bezogene IP, wie z. B. Warenzeichen, Marken und Bildrechte, können die KDB nicht in Anspruch nehmen.

Für kleinere und mittlere Unternehmen (zu diesem Zweck definiert als Unternehmen mit jährlichen Einnahmen aus IP von nicht mehr als EUR 7,5 Mio., die weniger als 250 Mitarbeiter beschäftigen und einen Umsatz von weniger als EUR 50 Mio. oder eine Bilanzsumme von weniger als EUR 43 Mio. haben) gilt eine breitere Definition von IP, namentlich fallen auch Erfindungen darunter, die als neu, nicht-offensichtlich und nützlich gelten. Mit anderen Worten: Das geistige Eigentum muss "patentierbar", aber es muss nicht patentiert sein.

3.3 Qualifizierendes IP-Einkommen

Um den KDB-Steuersatz in Anspruch nehmen zu können, müssen die aus den geistigen Eigentumsrechten erzielten Einkünfte in dieselbe Einrichtung fließen, die die zur Schaffung des IPs führenden F&E-Aktivitäten durchführte.

Die Steuerpflichtigen müssen die getätigten Aufwendungen, die aus den IP-Vermögenswerten erzielten Einkünfte und die zur Schaffung der IP-Vermögenswerte unternommenen Aktivitäten nachweisen und dokumentieren.

Die KDB folgt dem von der OECD befürworteten modifizierten Nexus-Ansatz. Dieser Ansatz verknüpft die KDB-Steuererleichterungen mit dem Anteil der qualifizierenden F&E-Ausgaben, die dem Unternehmen in Irland entstanden sind, als Prozentsatz der gesamten Konzernaufwendungen. Einfach ausgedrückt: Je höher der Anteil der F&E-Ausgaben in der irischen Einheit ist, desto grösser ist der Anteil der Einkünfte, die für den KDB-Steuersatz in Frage kommen.

4 Other tax related R&D benefits

4.1 Employee Reward Mechanism

Mitarbeiter in Schlüsselpositionen, die aktiv an F&E-Aktivitäten mitgewirkt haben, können von einem Belohnungssystem für Mitarbeiter profitieren, das es ihnen ermöglicht, einen Teil ihrer Vergütung steuerfrei zu erhalten.

4.2 Erleichterungen für immaterielle Vermögenswerte

Steuererleichterungen gibt es für Kapitalaufwendungen von Unternehmen für ein breites Spektrum an immateriellen Vermögenswerten. Die Bandbreite der Vermögenswerte, die für die Steuererleichterung in Frage kommen,

ist sehr umfangreich und umfasst beispielsweise Handelsbezeichnungen, Marken, Know-how, Verlagstitel, Urheberrechte und den diesen immateriellen Vermögenswerten direkt zurechenbarer Goodwill. Dies bietet irischen Unternehmen die Möglichkeit, von Irland aus Eigentum an globalen immateriellen Vermögenswerten zu erwerben und diese zu verwalten.

So funktioniert es:

- Unternehmen, die ein Gewerbe betreiben, können eine steuerliche Abschreibung für die Kapitalkosten für den Erwerb oder die Entwicklung spezifizierter immaterieller Wirtschaftsgüter (SIA) beantragen. Wird ein immaterieller Vermögenswert für Rechnungslegungszwecke abgeschrieben oder im Wert herabgesetzt, ist die steuerliche Abschreibung in Übereinstimmung mit der buchhalterischen Abschreibung möglich. Wird ein SIA für Rechnungslegungszwecke nicht abgeschrieben oder hat er eine lange Lebensdauer, kann ein Unternehmen die steuerliche Abschreibung über einen Zeitraum von 15 Jahren vornehmen. Wird eine SIA länger als 10 Jahre gehalten, wird die bei ihrer Veräußerung gewährte Steuervergünstigung nicht zurückgefordert, es sei denn, sie wird an ein mit der Gesellschaft verbundenes Unternehmen verkauft, das Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen möchte.
- Eine Entlastung ist möglich, wenn die SIA von einer Drittpartei erworben wird. Diese Erleichterung kann für eine irische Tochtergesellschaft gelten, die immaterielle Vermögenswerte von ihrer ausländischen Muttergesellschaft erwirbt, sofern die Preisgestaltung dem «arm's length»-Grundsatz entspricht. Sie gilt auch für den Erwerb von verbundenen irischen Parteien, obwohl in diesen Fällen weitere Bedingungen gelten können.
- In Bezug auf die unternehmensinterne Entwicklung waren die Ausgaben für Einnahmen zwar im Allgemeinen steuerlich abzugsfähig, aber vor der Einführung der neuen Bestimmung wäre es schwierig gewesen, einen Abzug für Kapitalausgaben zu erhalten.
- Kapitalausgaben, die ein Unternehmen für die interne Entwicklung von SIAs tätigt, sollten nun ebenfalls steuerlich abzugsfähig sein. Die wichtigste Einschränkung besteht darin, dass die Steuererleichterung für Kapitalfreibeträge und bestimmte Zinskosten (die z. B. zur Finanzierung des Erwerbs eines immateriellen Vermögenswerts verwendet werden) auf 80 % des entsprechenden Jahreseinkommens vor Kapitalfreibeträgen und Zinsen begrenzt ist.

4.3 Staatlich finanzierte Subventionen:

- Staatlich finanzierte Innovations- und Ausbildungszuschüsse (z. B. Enterprise Ireland für einheimische Unternehmen und IDA für internationale Unternehmen)
- F&E-Fonds (bei Enterprise Ireland)
- Von der EU finanzierte Zuschüsse (z.B. Horizon Europe)
- Innovation voucher initiative (von Enterprise Ireland und Invest Northern Ireland)
- Disruptive Technologies Innovation Fund vom Department of Business, Enterprise and Innovation.

Anhang II: Example – Investment incentives Netherlands and EU

Jurisdiction	Sort of incentive	Incentive name	Description
Netherlands	Tax incentive	Environmental investment deduction	Tax deduction on investments in environmentally friendly operating assets
Netherlands	Tax incentive	VAMIL	Accelerated depreciation for tax purposes on environmentally friendly assets
Netherlands	Tax incentive	Energy investment deduction	Tax deduction on investments in energy-efficient operating assets
Netherlands	Tax Incentive	R&D Tax credit (WBSO)	Remittance reduction on payroll taxes
Netherlands	Tax incentive	Innovation box	Reduced effective tax rate for profit from innovative technology and software
Netherlands	Tax incentive	Small scale investment deduction	CIT credit for investments in operating assets
Netherlands	Tax incentive	Reinvestment reserve	Deferral of tax upon sale of assets and direct reinvestment
Netherlands	Subsidy/Grant	SNN – Investment program futureproof industry	Grant for investments in the province of Groningen
Netherlands	Subsidy/Grant	The Investment Subsidy for Renewable Energy (ISDE)	Grant for investment in renewable energy
Netherlands	Subsidy/Grant	Stimulation of sustainable energy production and climate transition subsidy (SDE ++)	Grant for investment in renewable energy (e.g. solar)
Netherlands	Subsidy/Grant	Subsidy for Accelerated climate investments (VEKI)	Grant for large climate investments in industry
Netherlands	Subsidy/Grant	Grant for large demonstration projects (DEI+)	Grant for investments in demonstration or pilot facility
Netherlands	Subsidy/Grant	Renewable Energy Transition (HER+)	Grant for innovative projects to reduce CO2 emissions by 2030
Netherlands	Subsidy/Grant	Mission driven research, development and innovation subsidy (MOOI)	Grant for large innovative cooperation projects in the Netherlands
Netherlands	Subsidy/Grant	TSE Industry studies	Grant for feasibility or environmental studies in industry
Netherlands	Subsidy/Grant	TSE Industry R&D tender	Grant for R&D cooperation projects in industry
EU	Subsidy/Grant	EFRD – INTERREG	Grant for cross border cooperation (R&D) projects
EU	Subsidy/Grant	EFRD – National operational programs	Grant for Dutch regional cooperation (R&D) projects
EU	Subsidy/Grant	Horizon Europe	Grant for EU fundamental R&D cooperation projects

Kontakt

KPMG AG

Badenerstrasse 172
Postfach
CH-8036 Zürich

Olivier Eichenberger

Director
Corporate Tax
+41 58 249 41 67
oeichenberger@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 finden.

© 2022 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.