



# Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz



April 2016

[kpmg.ch](http://kpmg.ch)



# Inhalt

|                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------|----|
| Executive Summary                                             | 04 |
| Forschung und Innovation in der Schweiz                       | 08 |
| Arten von steuerlichen Input-Anreizen zur Förderung von F&E   | 12 |
| Steuerliche Förderung von F&E im Ausland                      | 14 |
| Survey                                                        | 16 |
| Mögliche Ausgestaltung von F&E-Input-Anreizen                 | 18 |
| Anhang I: Steuerliche Förderungsmassnahmen von F&E im Ausland | 23 |
| Anhang II: Ergänzung zur Survey                               | 35 |
| Quellenverzeichnis                                            | 37 |



**Stefan Kuhn**Partner  
Corporate Tax  
Zürich

## Gezielte steuerliche Fördermassnahmen stärken die Innovationskraft der Schweiz.

Forschung und Entwicklung (F&E) stellt die essentielle Grundlage für Innovationen dar und damit auch für neue Produktentwicklungen, neue Dienstleistungen und Technologien und indirekt für weiteres Wirtschaftswachstum in der Schweiz. Die Schweiz versucht daher seit Jahren, mit einer gezielten Bildungs-, Forschungs- und Innovationspolitik die Rahmenbedingungen für die Standortqualität weiter auszubauen und die wirtschaftliche Attraktivität durch strategische, gezielte Investitionen zu verbessern. Ein wichtiges Element blieb jedoch bis anhin unbeachtet: Das Schaffen steuerlicher Anreize zur Förderung von F&E. Dies gilt es klar von Subventionen abzugrenzen, die unabhängig vom Erfolg eines Unternehmens ausbezahlt werden und somit zu einer Wettbewerbsverzerrung und unverhältnismässigen Markteingriffen führen können.

Die Schweiz geniesst nach wie vor globale Anerkennung als eines der Länder mit der höchsten Innovationskraft. Seit Jahren belegt die Schweiz im internationalen Innovationsindex einen Spitzenrang. In jüngerer Vergangenheit haben sich aber die Anzeichen verdichtet, dass ein Umschwung anstehen könnte, denn der internationale Wettbewerb in Bezug auf attraktive Forschungsstandorte hat sich zunehmend verschärft. Besonders die stark in der Schweiz verankerten KMU bekommen den Wandel zu spüren.

Bereits vor rund vier Jahren hatte KPMG zusammen mit der Swiss-American Chamber of Commerce (der Schweizerisch-Amerikanischen Handelskammer) eine ähnliche Umfra-

ge durchgeführt, wobei sie sich damals auf einen kleineren Teilnehmerkreis beschränkt hatte. Die aktuelle Studie\*, welche heuer auch unter Mitwirkung des Gewerbeverbands und economiesuisse erstellt wurde, umfasst neben internationalen Grosskonzernen auch zahlreiche kleinere und mittelgrosse Unternehmen, wobei sich bei Letzteren dieselbe Entwicklung mit Bezug auf die Internationalisierung der F&E-Tätigkeiten feststellen lässt wie bei den Grosskonzernen.

Der Blick in ausländische Jurisdiktionen zeigt, dass steuerliche F&E-Förderung für eine zukunftsorientierte und wettbewerbsfähige Bildungs- und Wirtschaftspolitik für den Standort Schweiz unverzichtbar geworden ist, was durch die Ergebnisse der Studie untermauert wird. Die vorliegende Publikation ist als Beitrag zur Konkretisierung der politischen Diskussion zu verstehen. Neben der Analyse der Umfrageergebnisse zeigen die Steuerexperten der KPMG AG einerseits auf, wie der momentane Vorschlag des Bundesrates ergänzt werden kann, und andererseits, wie die Kantone ihren Handlungsspielraum im Einklang mit aktuellen internationalen Entwicklungen ausnützen sollen, um den Unternehmen praktikable und wettbewerbsfähige Lösungen anzubieten.

A stylized handwritten signature in blue ink, likely belonging to a KPMG expert mentioned in the text.

# Executive Summary

---

Die Schweiz verfügt heute über eine starke Innovationskraft und wird gemeinhin als innovativstes Land der Welt geführt<sup>1</sup>. Diese bedeutende Stellung verdankt die Schweiz sowohl den hier domizilierten grossen multinationalen Unternehmen als auch den zahlreichen Klein- und Mittelbetrieben, welche eine hohe Innovationskraft haben. Viele dieser Unternehmen betreiben bereits heute zunehmend Forschung und Entwicklung im Ausland, sei es aufgrund der Nähe zu den Absatzmärkten oder Produktionsstätten, oder sei es aufgrund besserer Rahmenbedingungen. Dieser Tendenz gilt es – in Anbetracht des internationalen Wettbewerbs – entgegenzuwirken. Um den Forschungsstandort Schweiz und die Innovationskraft zu erhalten beziehungsweise auszubauen und zu stärken, sind innovationsfördernde Rahmenbedingungen nötig. Input-Förderung von F&E hat sich hierbei als taugliches Mittel erwiesen und geniesst auch die internationale Akzeptanz<sup>2</sup>.

Der Vorschlag des Bundesrates vom 5. Juni 2015 ist grundsätzlich zu begrüssen, auch wenn er sich momentan nur auf die Kantons- und Gemeindesteuern beschränkt. Die Resultate der Umfrage bestätigen die Wichtigkeit von geeigneten Rahmenbedingungen und Förderungsmassnahmen in Zusammenhang mit F&E.

Die wichtigsten Ergebnisse können wie folgt zusammengefasst werden:

- Innerhalb der vergangenen fünf Jahre haben die befragten Unternehmen nur in einem Viertel der Fälle neue F&E-Zentren in der Schweiz errichtet, neue Zentren werden demnach vorwiegend im Ausland errichtet.
- Bei der Standortwahl für F&E-Tätigkeiten wurden steuerliche Fördermassnahmen von 72% der befragten Unternehmen als wichtig oder sehr wichtig eingestuft. Eine noch höhere Wichtigkeit wurde lediglich der Möglichkeit der Zusammenarbeit mit Universitä-

ten und dergleichen (85%), dem Zugang zu qualifiziertem, internationalem Fachpersonal (94%) und der politischen und wirtschaftlichen Stabilität (95%) eingeräumt.

- Die Mehrheit der befragten Unternehmen gab sich noch indifferent hinsichtlich der Standortwahl künftiger F&E-Zentren. Von jenen Unternehmen, welche planen, ihre F&E-Tätigkeit in der Schweiz zu reduzieren, gaben 95% an, dass die Einführung von steuerlichen F&E-Fördermassnahmen in der Schweiz einen positiven Einfluss zugunsten der Schweiz auf ihre Entscheidung hinsichtlich der Standortwahl haben könnte.

Der Bundesrat hat in seiner Botschaft vom 5. Juni 2015 und der entsprechenden Vorlage den Kantonen die Möglichkeit eingeräumt, die Forschung und Entwicklung mittels mehrfacher Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen zu fördern. Dies ist grundsätzlich zu begrüssen. Die Vorlage hat grundsätzlich Eckwerte festgesetzt und lässt einerseits den Kantonen relativ viel Spielraum, so dass dieses Papier als Leitfaden für die politische Diskussion auf Ebene der Kantone dient. Andererseits sollten auch gewisse Eckwerte neu gesetzt bzw. konkretisiert werden, um den Handlungsspielraum der Kantone nicht zu sehr einzuschränken.

Folgende Punkte sollten unseres Erachtens konkretisiert bzw. im Laufe der parlamentarischen Diskussionen überdacht werden:

## 1. Qualifizierende Aufwendungen

Die Vorlage definiert die qualifizierenden Aufwendungen nicht im Detail. Allerdings wird eine Einschränkung gemacht mit Bezug auf Aufwendungen aus dem Ausland. Diese Einschränkung soll insofern konkretisiert werden, als diese sich nicht auf F&E-Leistungen bezieht, die zwecks eines übergeordneten F&E-Projektes mit Leitung und Kontrolle in der Schweiz im Ausland erbracht bzw. aus dem Ausland eingekauft wor-



den sind. Dasselbe gilt für andere Güter- und Leistungsbezüge aus dem Ausland, welche in ein F&E-Projekt in der Schweiz fliessen. Dies wäre unseres Erachtens auch kein Verstoss gegen BV 64 I.

*Forderung: F&E-Aufwendungen aus dem Ausland sollen dann privilegiert werden, wenn sich die Leitung und Kontrolle des übergeordneten F&E-Projektes in der Schweiz befindet.*

## **2. Methodenwahl**

Der Bundesrat hat sich in der Vorlage auf das System des Mehrfachabzuges beschränkt. Somit wurde den Kantonen die Möglichkeit genommen, sich den Bedürfnissen gewisser Steuerpflichtiger anzunehmen und eine andere buchmässige Behandlung der Fördermassnahme zu ermöglichen.

Da damit gerechnet werden muss, dass die Einführung entsprechender Erleichterungen auf Bundesebene wohl schwierig durchsetzbar und mit zeitintensiven Gesetzesanpassungen verbunden wäre, sind wir der Ansicht, dass derzeit eine Einführung auf kantonaler Ebene angestrebt werden sollte. Eine rasche Einführung entsprechender Massnahmen wäre insbesondere im Hinblick auf die internationale Konkurrenz wünschenswert. Nichtsdestotrotz sollte der fehlenden Möglichkeit des Mehrfachabzuges auf Bundesebene bei der Festlegung der Quote Rechnung getragen werden.

*Forderung: Es soll den Kantonen freigestellt bleiben, für welche Methode sie sich entscheiden.*

## **3. Verlustvortrag**

Die Vorlage vom 5. Juni 2015 lässt sich nicht explizit darüber aus, ob es den Kantonen freigestellt bleibt, in Abweichung von Art. 25 II des StHG die Mehrfachaufwendungen länger vorzutragen. Eine entsprechende Präzisierung auf Ebene des StHG, welche den Kantonen diesen Freiraum gewährt, wäre deshalb wünschenswert, um den Kantonen Rechtssicherheit in Bezug auf die eigene Gesetzgebung zu gewähren.

Gemäss unserer Ansicht erscheint es systematisch sinnvoll, mindestens die generelle siebenjährige Verlustvortragsbestimmung auch für die kantonale Mehrfachabzugsfähigkeit von F&E-Aufwendungen im StHG zu verankern. Im Rahmen des kantonalen Gestaltungsspielraums soll den Kantonen die Möglichkeit gewährt werden, auch längere Verlustvortragsperioden im kantonalen Gesetz zu verankern.

*Forderung: Verlustvorträge in Zusammenhang mit privilegierten F&E-Aufwendungen sollen zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden können.*

72% der befragten  
Unternehmen erachten  
steuerliche Förderungs-  
massnahmen bei der  
Standortwahl als wichtig  
oder sehr wichtig.

#### 4. Kombination mit Patentbox

Gemäss der Vorlage des Bundes können die Privilegien der Patentbox auf der einen Seite und F&E-Input-Förderung auf der anderen Seite nicht kombiniert werden, was insofern zu bedauern ist, als keine unmittelbaren Anreize für Neu- und Weiterentwicklungen innerhalb der Patentbox geschaffen werden.

*Forderung: Ein privilegierter Abzug von F&E-Aufwendungen soll auch innerhalb der Patentbox möglich sein.*

Die Kantone sollten insbesondere den Handlungsspielraum, der ihnen eingeräumt wird, in den folgenden Bereichen nutzen:

##### 1. Definition von qualifizierenden F&E-Aufwendungen

Der Bundesrat hat sich nicht bezüglich einer Definition von privilegierten F&E-Aufwendungen ausgesprochen. An verschiedenen Stellen nimmt er in der Botschaft Bezug auf die Förderung von Innovation<sup>3</sup> als solche. Somit würde den Kantonen Raum geboten, sich bei der Definition von F&E mit Blick auf eine Förderung von Innovation nicht zu sehr einzuschränken und sich beispielsweise auf das Oslo Manual<sup>4</sup> zu berufen. Ferner sollte es den Kantonen offenstehen, neben den direkt zuordenbaren Kosten (Lohn- und Lohnnebenkosten, Abschreibungen auf Investitionsgüter, Material, Infrastruktur) die der F&E-Tätigkeit indirekt zuzuordnenden Gemein- und Finanzierungskosten zu privilegieren.

*Forderung: Die Kantone sollen ihren Handlungsspielraum ausnützen und den Umfang privilegierter F&E-Aufwendungen weit definieren.*

##### 2. Höhe des Mehrfachabzuges

In der Vorlage vom 5. Juni 2015 wurden keine Parameter hinsichtlich der Höhe des Mehrfachabzuges festgelegt. Da es sich lediglich um eine kantonale Förderung handelt, sollte der Mehrfachabzug rund doppelt so hoch sein im Vergleich zu internationalen Standards. Kantonale Steuersatzreduktionen spielen eine untergeordnete Rolle, da sich der Nutzen des Mehrfachabzuges ebenfalls entsprechend reduzieren würde.

Daher sind wir der Ansicht, dass den Kantonen ein individueller Gestaltungsspielraum bei der Ausgestaltung des Mehrfachabzuges gewährt werden soll. Dennoch sollte, mangels analoger

Möglichkeit auf Stufe der Direkten Bundessteuer, die Quote des Abzuges den Kantonen mittels gesetzlicher Bandbreite vorgegeben werden.

*Forderung: Unter Berücksichtigung des internationalen Benchmarks erscheint uns eine Mehrfachabzugsfähigkeit zwischen 160% und 200% als angebracht, um international konkurrenzfähig zu sein.*

##### 3. Administrative Hürden

Die Mehrfachabzugsfähigkeit darf nicht mit unnötigen administrativen Hürden erschwert werden.

*Forderung: Es sollte für die erfolgreiche Umsetzung ein transparentes und praktikables Modell geschaffen werden.*

Seit dem Entscheid der Schweizerischen Nationalbank, den Euromindestkurs aufzuheben, leiden die Schweizer Wirtschaft und insbesondere die Produktionsunternehmen unter dem starken Schweizer Franken. Dies führt indirekt dazu, dass aufgrund der höheren Produktionskosten auch die entsprechende F&E verteuert wird, was wiederum das Risiko für Neuinvestitionen erhöht. Sofern sich Unternehmen deshalb veranlasst sehen, ihre F&E-Aktivitäten ins Ausland zu verlagern, besteht ein erhebliches Risiko, dass auch die Produktionsstätten aus der Schweiz abgezogen würden. Eine Verlegung von F&E sowie der Produktion ins Ausland würde diverse Arbeitsplätze in der Schweiz gefährden.

Die vorgeschlagenen Fördermassnahmen würden die Attraktivität des Schweizer Forschungsstandorts für ausländische Unternehmungen erhöhen, was wiederum zu vermehrten Unternehmensansiedlungen führen und damit zu einer Stärkung des Innovationsstandortes Schweiz beitragen würde. Da die steuerliche Förderung von F&E von den meisten OECD-Ländern eingesetzt wird, können diese Fördermassnahmen als international akzeptiert betrachtet werden. Die Schweiz kann sich aufgrund der vorgeschlagenen Massnahmen auch zukünftig im internationalen Steuerwettbewerb als attraktiver Wirtschaftsstandort behaupten und nach wie vor qualifizierte Fachkräfte und Spezialisten aus dem Ausland anziehen, welche wiederum das Innovationspotential in der Schweiz steigern würden.





# Forschung und Innovation in der Schweiz

---

Die Schweiz ist im Bereich von Forschung und Innovation auch historisch betrachtet international kompetitiv und erfolgreich, weshalb Innovation durchaus als zentrale Quelle für das Wirtschaftswachstum und den Wohlstand in der Schweiz betrachtet werden kann. International hat die Schweiz – nicht ungerechtfertigterweise – den Ruf einer Hochpreisinsel. Folglich musste sich das Land bereits in der Vergangenheit auf die Entwicklung und Produktion von Produkten sowie die Erbringung von Dienstleistungen mit hoher Wertschöpfung konzentrieren. Forschung und Innovation standen daher im Vordergrund und sollten dies auch zukünftig tun. Dies zeigt sich in Zeiten des starken Frankens in noch ausgeprägterer Form.

Da die Schweiz als Produktionsstandort für Massenprodukte zu teuer und damit nicht wettbewerbsfähig ist und auch über keine oder bloss unbedeutende Rohstoffreserven verfügt, sind für den Erfolg des Wirtschaftsstandortes Schweiz innovative Anstösse für neue Produkte, Verfahren und Technologien nötig. Obwohl die Schweiz gegenwärtig über ein hohes Innovationspotential verfügt, ist dessen Aufrechterhaltung in der Zukunft, insbesondere unter Berücksichtigung der neuesten politischen Entwicklungen, keineswegs gesichert. Die Schweiz steht im Bereich der Forschung zusehends im internationalen Konkurrenzkampf. Innovationsfördernde Rahmenbedingungen sind daher nötig, um die Innovations- und Wirtschaftskraft der Schweiz zu erhalten und auszubauen. Dies hat auch der Gesetzgeber erkannt und in Artikel 46 der Bundesverfassung explizit Folgendes statuiert: „Der Bund fördert die wissenschaftliche Forschung und die Innovation.“ Dafür müssen und sollen auch alle möglichen Instrumente und Anreize in Betracht gezogen und in praktikabler Weise umgesetzt werden. Die Schweiz hat bis anhin jedoch keine steuerlichen Anreize im Bereich F&E in die nationalen Gesetze aufgenommen. Diese wären aber – wie andere

Jurisdiktionen zeigen – ein geeignetes Mittel, die Innovationskraft in der Schweiz nachhaltig zu stärken. Dies mit dem Ziel, die forschenden Unternehmen in der Schweiz einerseits steuerlich zu entlasten und andererseits die Abwanderung von F&E-Tätigkeiten ins Ausland zu verhindern respektive neue F&E-Tätigkeiten in der Schweiz anzusiedeln.

## In Zahlen und Fakten<sup>5</sup>

### Die Stärke der Schweiz im Innovationsbereich

Die Schweiz verfügt über eine starke Innovationskraft gemessen an den gesamten privaten Forschungs- und Entwicklungsausgaben in Prozent des BIP. 2012 widmeten die Privatunternehmen in der Schweiz den inländischen Intramuros-F&E-Aufwendungen<sup>6</sup> CHF 13 Mia. (wie bereits im Jahr 2008 rund 2,2% des BIP). Die Schweiz gehört im internationalen Vergleich damit zur Spitzengruppe (sechste Position vor den USA und Deutschland wie bereits 2008).

Gemäss dem Global Innovation Index 2014<sup>7</sup> ist die Schweiz gar das innovativste Land der Welt. Der Global Innovation Index erfasst einerseits die Rahmenbedingungen und andererseits die effektiv erzielten Innovationsleistungen eines Landes. Dabei erreichte die Schweiz im Einzelkriterium „Innovation Output Sub-Index“<sup>8</sup> das beste Ergebnis und überzeugt auch bei den übrigen Einzelkriterien durchwegs mit starken Ergebnissen.

### (Versteckte) Entwicklungen im Bereich von Innovation und Forschung

Die vorangehend erwähnte starke Stellung ist vor allem auf die in der Schweiz domizilierten grossen multinationalen Unternehmen mit forschungsintensiver Geschäftstätigkeit zurückzuführen. Die rein steuerliche Betrachtung der Forschungs- und Entwicklungsausgaben der Unternehmen zeichnen ein anderes Bild der Schweizer KMU<sup>9</sup>: Intramuros-F&E-Ausgaben





werden nur zu 18% von KMUs getätigt, obwohl diese 73% der Unternehmen mit F&E-Aktivitäten in der Schweiz ausmachen.

Das zeigt die Systemgrenzen dieser steuerlichen Betrachtung: In vielen KMU erfolgt Entwicklung und Innovation eingebettet in den üblichen Geschäftsprozessen. Diese inkrementale Entwicklung wird nicht über F&E-Konti verbucht.

Seit dem Jahr 2004 sinken die F&E-Aufwendungen von Grossunternehmen kontinuierlich auf einen Stand von 82% der Intramuros-F&E-Aufwendungen in der Schweiz. Demgegenüber nahmen Investitionen von KMU im Zeitraum zwischen 2004 und 2012 stetig zu und erreichten im Jahr 2012 gesamthaft rund 2,35 Milliarden Schweizer Franken. Die Zunahme ist doppelt so hoch wie bei den Schweizer Unternehmen insgesamt.<sup>10</sup>

Dies zeigt klar, dass insbesondere für KMU die Innovation von zentraler Bedeutung ist und entsprechende Investitionen getätigt werden. Dennoch wird der Investitionswille aufgrund sehr hoher Kosten und beschränkter Finanzierungsmöglichkeiten eingeschränkt.

#### Finanzierung von F&E in der Schweiz

Im Jahr 2012 erfolgte die Finanzierung von F&E-Projekten (Intramuros-F&E-Aufwendungen) über die Gesamtheit der Unternehmen betrachtet zu 79% betriebsintern, was eine Reduktion im Vergleich zu 2008 um 4% in Bezug auf die F&E-Aufwendungen gesamthaft bedeutet (2008: 87%). Unternehmen finanzieren ihre F&E zusehends durch ausländische Mittel. Im Vergleich zum Jahr 2008 stieg der Anteil der ausländischen Finanzierung im Jahr 2013 von 7% auf 15%. Die verbleibenden rund 6% der Investitionen erfolgten durch den öffentlichen Sektor oder andere Einrichtungen innerhalb der Schweiz. Die Finanzierungen durch den öffentlichen Sektor sind in den vergangenen Jahren markant zurückgegangen

und beliefen sich im Jahr 2012 auf rund CHF 106 Millionen (CHF 198 Millionen im Jahr 2008).<sup>11</sup>

In Anbetracht der ohnehin hohen Kosten in der Schweiz ist eine möglichst hohe betriebsinterne Finanzierung anzustreben, denn je mehr Kosten zusätzlich für eine externe Finanzierung anfallen, umso höher werden die F&E-Aufwendungen insgesamt und damit steigen auch die Absatzpreise der resultierenden Produkte. Daher sollten insbesondere kleine und mittlere Unternehmen eine hohe betriebsinterne Finanzierungsquote aufweisen, um konkurrenzfähig zu bleiben.

Wie bereits erwähnt investierte der öffentliche Sektor 2012 nur CHF 106 Millionen in Forschungsprojekte. Das entspricht einem Anteil von lediglich rund 1%.<sup>12</sup> Die Kommission für Technologie und Innovation KTI als Förderagentur für Innovation des Bundes spielt dabei eine wichtige Rolle. Sie besteht aus 59 qualifizierten Mitgliedern aus Wirtschaft, Forschung und Lehre.<sup>13</sup> 2010 wurden 343 Projekte unterstützt, welche einen F&E-Umsatz von rund CHF 235 Millionen auslösten, wobei der Bund rund CHF 100 Millionen beisteuerte.<sup>14</sup> Für die Periode 2008 bis 2011 betrug das gesamte KTI-Budget rund CHF 532 Millionen.<sup>15</sup> Voraussetzungen für eine Förderung sind, dass Unternehmen mit einer anerkannten Forschungsinstitution zusammenarbeiten und der Wirtschaftspartner grundsätzlich mindestens 50% der Projektkosten trägt.

#### Zunehmender internationaler Wettbewerb

Die Schweiz sieht sich einem immer stärkeren internationalen Wettbewerb um die Forschungs- und Entwicklungsfunktionen und Produktionsstandorte international mobiler Unternehmen ausgesetzt, was dazu beiträgt, dass Schweizer Grossunternehmen heute ihre Forschung zunehmend auch im Ausland durch Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften tätigen. Die Intramuros-F&E-Aktivitäten der Schweizer Unter-

nehmen im Ausland betrugen 2012 CHF 15 Milliarden im Vergleich zu nur CHF 12,8 Milliarden in der Schweiz<sup>16</sup>. Bereits seit dem Jahr 1992 wird mehr in Intramuros-F&E im Ausland investiert als in der Schweiz. Die Forschung und Entwicklung folgt damit dem Trend der Globalisierung und wird immer internationaler. Die Gründe für die Ausdehnung der Intramuros-F&E im Ausland sind vielschichtig, wobei Kosten sowie Zugang zu Märkten sicher wichtige Faktoren darstellen.

Obwohl in der Vergangenheit mehr in ausländische als in schweizerische F&E investiert wurde, zeigt sich für das Jahr 2012 im Vergleich zum Jahr 2008 ein Trendwechsel bei Intramuros-F&E-Tätigkeiten. Die Aufwendungen im Ausland nahmen in der entsprechenden Periode um 5% ab, während die Intramuros-F&E-Aufwendungen im Inland um 7% erhöht wurden.<sup>17</sup> Dies hat bis zu einem gewissen Grad auch damit zu tun, dass die Extramuros-F&E-Aufwendungen im Ausland 2012 um 3% im Vergleich zum Jahr 2008 zunahmen.

### Politische Entwicklungen in der Schweiz: Masseneinwanderungsinitiative

Per Volksabstimmung am 9. Februar 2014 entschied das Schweizer Stimmvolk die Volksinitiative vom 14. Februar 2012 «Gegen Masseneinwanderung» anzunehmen, obwohl der Bundesrat empfohlen hatte die Initiative abzulehnen.<sup>18</sup> Die Initiative beinhaltet eine grundsätzliche Neuausrichtung der schweizerischen Zuwanderungspolitik durch eine umfassende Regulierung, obwohl die vorgeschlagene Lösung insbesondere nicht mit den Abkommen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (EU) sowie der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) vereinbar ist.

Nach der Meinung des Bundesrates wie auch zahlreicher Industrievertreter schadet die Annahme dieser Initiative der Schweizer Wirtschaft. So stellt sie den bisher eingeschlagenen bilateralen Weg in Frage. Selbst wenn zurzeit die genaue Umsetzung der Initiative und die Bedeutung einer Kündigung der Abkommen zwischen der Schweiz und der EU respektive EFTA nicht abschätzbar seien, müssten dennoch gravierende Konsequenzen für die Volkswirtschaft gemäss Ausführungen befürchtet werden. Die Öffnung des Schweizer Arbeitsmarktes gegenüber den EU-/EFTA-Staaten aufgrund der in den Abkommen enthaltenen Personenfreizügigkeit hat der Schweizer Wirtschaft in den letzten Jahren ein

überdurchschnittlich starkes Wirtschafts- und Beschäftigungswachstum ermöglicht. Aufgrund des attraktiven Schweizer Arbeitsmarktes und des einfachen Zulassungsverfahrens im Rahmen des Freizügigkeitsabkommens kann die Schweiz in Ergänzung zu den gut ausgebildeten inländischen Arbeitskräften auch ausländische Fachkräfte heranziehen. Für den Wirtschaftsstandort Schweiz ist der Zugang zum europäischen Fachkräftepotential von ganz besonderer Bedeutung.

Schweizerische Unternehmen, welche ihre Tätigkeit oder einen Teil davon auf F&E ausgerichtet haben, sind auf den Zugang zu ausländischen Spezialisten und deren Fachwissen angewiesen. Abhängig von der konkreten Umsetzung der Initiative könnte die Rekrutierung von Fachkräften in einem System mit kontingentierter Zuwanderung bedeutend schwieriger werden. Die Schweiz würde als F&E-Standort insgesamt an Attraktivität einbüßen. Auch mit Blick auf das Forschungsprogramm Horizon 2020 wäre ein Ausscheiden der Schweiz aufgrund der Masseneinwanderungsinitiative für den hiesigen Forschungsstandort eine wesentliche Schlechterstellung.

### Umbruch mit der Unternehmenssteuerreform III (UStR III)

Die politische Diskussion thematisiert seit geraumer Zeit die steuerliche Attraktivität der Schweiz als Standort privater F&E und die Gefahr der Abwanderung von Forschungsaktivitäten ins Ausland.<sup>19</sup> In den vergangenen Jahren erhöhten die EU und die OECD zudem den Druck auf die von der Schweiz gewährten privilegierten Steuerregimes. Der Bund und die Kantone haben darauf reagiert und angemessene Massnahmen erarbeitet, um gewisse Steuerregimes zu ersetzen. Unter Berücksichtigung anderer internationaler Einschränkungen wie BEPS und Steuertransparenz veröffentlichte der Bundesrat im Dezember 2013 den Bericht „Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III)“. Nachdem der Gesetzesentwurf das Vernehmlassungsverfahren durchlaufen hatte, unterbreitete der Bundesrat am 5. Juni 2015 dem Parlament die Botschaft zum „Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandortes Schweiz“. Darin schlägt der Bundesrat einerseits die Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien und andererseits die Einführung einer Patentbox, die Senkung der kantonalen Kapitalsteuern, die

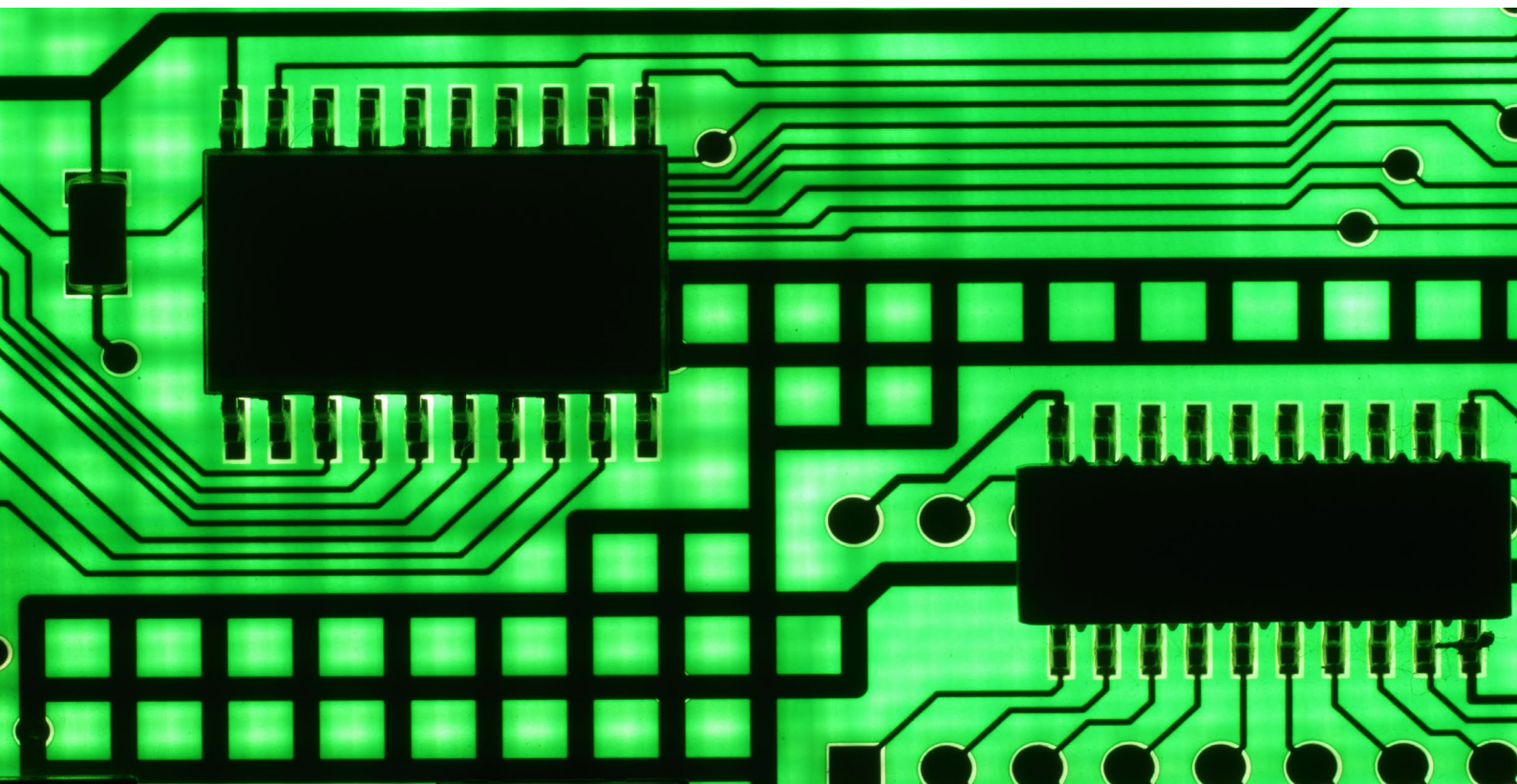
Aufdeckung von stillen Reserven („Step-up“), die Abschaffung der Emissionsabgabe sowie die Erhöhung der Teilbesteuerungsquote vor. Nebst den vorangehend erwähnten Massnahmen will der Bundesrat den Kantonen die Möglichkeit einräumen, zusätzlich auch erhöhte Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen vorzusehen. Sowohl die Patentbox als auch die erhöhte Abzugsfähigkeit von F&E-Aufwendungen können einen steuerlichen Anreiz für F&E in der Schweiz bieten.

### **Bedeutung der vorgeschlagenen Anreizsysteme**

Das Bestreben, einerseits eine sehr innovative Wirtschaft zu haben, welche andererseits vor allem von Grossunternehmen dominiert wird, welche auch F&E-Aktivitäten im Ausland tätigen, sowie der enorme Kostendruck auf die F&E vor allem bei KMU, zwingen die Schweiz, ihre Standortattraktivität trotz eines bereits hohen Niveaus weiter zu verbessern oder aufgrund der Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien zumindest aufrechtzuerhalten. Dem Gesetzgeber stehen dabei verschiedene Instrumente und Massnahmen zur Verfügung. Im Vergleich zu vielen andern Staaten<sup>20</sup>, die in unmittelbarer Konkurrenz zur Schweiz stehen, ist auffällig, dass die Schweiz steuerliche Anreize zur Förderung von F&E bis anhin nicht umgesetzt hat, während andere

Staaten solche Fördermassnahmen schon seit längerem implementiert haben. Dadurch erlitt der Wirtschaftsstandort Schweiz im internationalen Konkurrenzkampf um F&E-Aktivitäten einen erheblichen Nachteil. Durch die vorgeschlagene Einführung einer steuerlichen Förderung von F&E sowie der Patentbox würden steuerlich getriebene Anreize geschaffen werden, um sowohl die bestehende F&E in der Schweiz beizubehalten – beziehungsweise auszubauen – als auch zusätzliche Aktivitäten aus dem Ausland in die Schweiz zu verlagern.<sup>21</sup>

In der Vergangenheit waren andere steuerliche Anreize in der Schweiz (Prinzipalgesellschaften, gemischte Gesellschaften etc.) wie auch in anderen Ländern (bspw. BENELUX, Irland, an typischen Offshore-Standorten etc.) üblich, weshalb sich die Frage nach zusätzlichen Anreizen nicht stellte. Aufgrund der verschiedenen nationalen Entwicklungen und der BEPS-Diskussionen auf Ebene der OECD sind diese historisch typischen Steuerstrukturen (bald) Vergangenheit. Dies wird zu einer Konsolidierung von ausgeübten Funktionen innerhalb der Konzerne führen, so insbesondere auch im Bereich F&E. Input-Förderung im Bereich F&E trägt dazu bei, dass die F&E-Funktionen gebündelt werden, womit dem Nexus-Gedanken (Konnex zwischen eigentlicher F&E-Tätigkeit und Gewinnallokation im Konzern) Rechnung getragen wird.





# Arten von steuerlichen Input-Anreizen zur Förderung von F&E

Steuerliche Anreizsysteme für F&E können als sogenannte „Input“- oder „Output“-Anreize ausgestaltet sein. Während „Input“-Massnahmen die Aufwandseite der F&E-Tätigkeit betreffen, indem zum Beispiel F&E-Aufwendungen mehrfach steuerlich abzugsfähig sind oder Steuergutschriften gewährt werden, privilegieren „Output“-Anreize dagegen Einkommen aus Immaterialgüterrechten mittels tieferer Besteuerung. Um seine steuerliche Standortattraktivität zu verbessern, ist beispielsweise der Kanton Nidwalden bereits per 1. Januar 2011 dazu übergegangen, Einkünfte aus der Vergabe von Patenten im Rahmen einer Lizenzbox tiefer als normale Einkünfte zu besteuern.

Beides sind wichtige Bestandteile, damit einerseits forschende schweizerische KMU finanziell entlastet werden können und andererseits die Resultate der erfolgreichen F&E nicht ins Ausland abwandern. Dies hat auch der Bundesrat erkannt und dem Parlament sowohl die Patentbox („Output-Anreiz“) als auch die freiwillige Einführung einer überhöhten Abzugsfähigkeit von F&E-Aufwendungen („Input-Anreiz“) auf kantonaler Ebene vorgeschlagen.

In jüngerer Vergangenheit haben sich jedoch die Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung im Sinne der Patentbox verschärft. Damit die Schweizer Patentbox auch international akzeptiert wird, ist sie grundsätzlich im Einklang mit den international anerkannten Formen der Lizenzbesteuerung auszugestalten. Aufgrund der momentanen Entwicklung in der globalen Steuerlandschaft kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass die Patentbox in Zukunft noch weiter eingeschränkt oder gänzlich als schädlich eingestuft werden könnte. Als Folge fokussieren sich die Diskussionen verstärkt auf die Input-Anreize zur steuerlichen Förderung von F&E. Daher legt auch dieses Kapitel den Fokus auf Input-Anreize.

## Grundtypen

Die derzeit gängigsten Massnahmen betreffen entweder die Senkung der Gewinnsteuerbelastung oder des F&E-Personalaufwandes. Die Reduktion der Gewinnsteuer erfolgt durch eine Mehrfachabzugsfähigkeit von F&E-Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage („Super-Deduction“) oder von der Steuerschuld („Tax Credit“). Demgegenüber kann die Förderung von F&E auch durch eine allgemeine Senkung der Kosten für F&E-Personal erfolgen. Dies geschieht insbesondere durch die Reduktion von Lohnquellensteuern und der geschuldeten Sozialversicherungsabgaben.

### Steuerfreibetrag (Super-Deduction)

Steuerfreibeträge werden angewandt, um eine Vergünstigung von mehr als 100% der qualifizierenden F&E-Kosten zu erhalten. Aus praktischer Sicht geschieht dies in der Regel durch eine steuerliche Mehrfachabzugsfähigkeit. Die Multiplikatoren in anderen Jurisdiktionen liegen mehrheitlich zwischen 130% und 210%. Dies führt dazu, dass aus steuerlicher Sicht diese erhöhten F&E-Aufwendungen zusätzlich als Aufwand geltend gemacht werden können und entsprechend den steuerbaren Gewinn reduzieren.

### Steuergutschrift (Tax Credit)

Steuerliche Anreize zur Förderung von F&E können in Form eines Tax Credit erfolgen. Dazu wird grundsätzlich der qualifizierende Teil der F&E-Aufwendungen an die Steuerschuld angerechnet. In Ermangelung einer Steuerschuld kann der qualifizierende F&E-Aufwand bar zurückerstattet werden. Obwohl die entsprechenden F&E-Kosten bei der Steuerschuld abgezogen werden, bleiben sie dennoch auch für die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes zu 100% abzugsfähig, sofern sie als Aufwand in der Erfolgsrechnung verbucht sind (Massgeblichkeitsprinzip).



### **Volumen- oder Zuwachsförderung**

Steuerliche Anreize zur Förderung von F&E können sich entweder auf die gesamten F&E-Ausgaben beziehen (Volumenförderung) oder aber auf F&E-Aufwendungen, welche zusätzlich zu früheren Jahren erbracht wurden, beschränkt werden (Zuwachsförderung).

### **Definition von qualifizierenden F&E-Projekten und F&E-Aufwendungen**

#### **Qualifizierende F&E**

In den meisten Jurisdiktionen besteht weder im Zivil- noch im Steuerrecht eine Definition des Begriffs F&E. So haben sich denn auch die meisten Jurisdiktionen zur Definition von F&E als Basis am sogenannten Frascati Manual der OECD<sup>22</sup> orientiert, welches F&E wie folgt definiert: „Forschung und experimentelle Entwicklung umfasst alle schöpferischen Arbeiten, welche in einer systematischen Art und Weise unternommen werden, um das Wissen zu vertiefen oder neue Erkenntnisse zu erlangen. Dies umfasst auch die

Kenntnisse über den Menschen, über die Kultur und die Gesellschaft sowie die Umsetzung des Wissens für neue Anwendungen. Der Begriff Forschung und experimentelle Entwicklung umfasst drei Aktivitäten: die Grundlagenforschung, die angewandte Forschung und die experimentelle Entwicklung.“ Aufgrund der Tatsache, dass sich das Frascati Manual nicht auf Steuern, sondern auf die länderspezifische Datenerhebung im Bereich F&E bezieht, folgen diverse Staaten der vorangehenden Definition nicht vollumfänglich. So hat etwa die Europäische Kommission reagiert und den Gemeinschaftsrahmen für steuerliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung, und Innovation erlassen, um eine gemeinsame Definitionsgrundlage zu schaffen. Dieser Erlass unterscheidet zwischen Grundlagenforschung, industrieller Forschung und experimenteller Entwicklung. Eine Definition zur Innovation lässt sich im Oslo Manual finden. Darin wird Innovation als die Einführung eines neuen oder erheblich verbesserten Produktes (Güter oder Dienstleistungen) oder Prozesses sowie neuer Marketingmethoden, neuer Organisationsmethoden für geschäftliche Tätigkeiten, Arbeitsplatzorganisationen oder Aussenbeziehungen umschrieben.<sup>23</sup>

#### **Qualifizierende F&E-Aufwendungen**

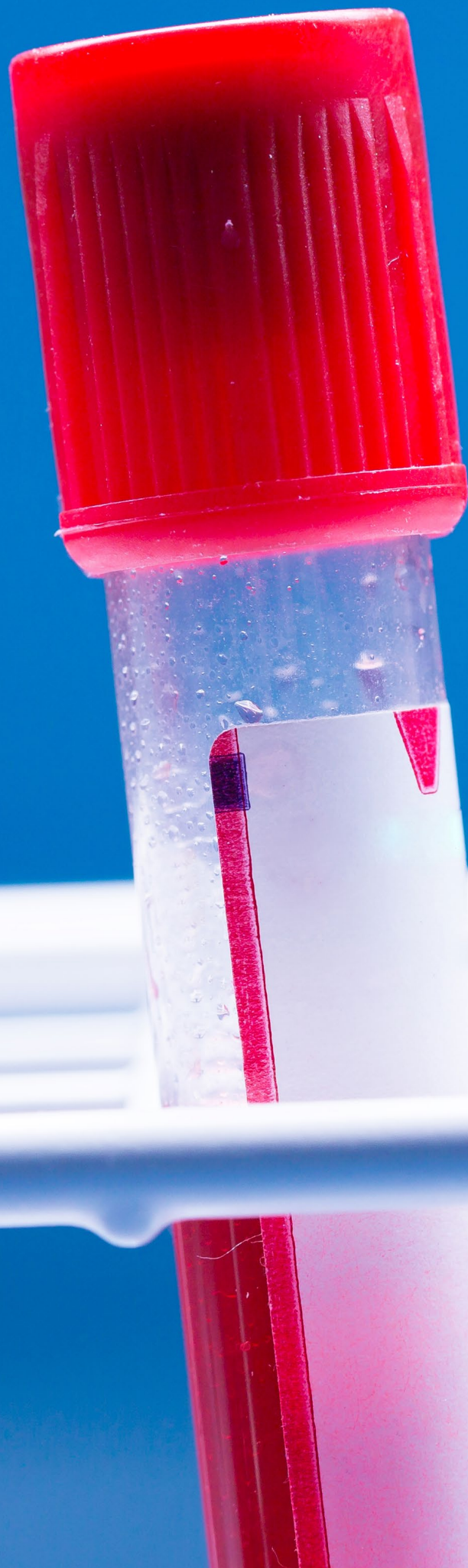
Wie bereits bei den qualifizierenden F&E-Aktivitäten sind auch die F&E-Aufwendungen, welche von einer steuerlichen Privilegierung profitieren, im internationalen Kontext umstritten. In beinahe allen Jurisdiktionen, welche entsprechende Anreizsysteme kennen, fallen die Personalaufwände des F&E-Personals unter qualifizierende Aufwendungen. Daneben können jedoch in vielen Staaten noch weitere F&E-nahe Kosten mitberücksichtigt werden. Darunter fallen etwa Abschreibungen auf Investitionsgüter, Roh- und Betriebsstoffe, Finanzierungsaufwand, Anteile an den Gemeinkosten, Kosten für Auftragsforschung und Auftragsentwicklungen sowie Kooperationen.

Input- und Output-Anreize  
sind wichtige bestandteile,  
damit die Resultate der  
erfolgreichen F&E nicht ins  
Ausland abwandern.



# Steuerliche Förderung von F&E im Ausland

Im Rahmen der Diskussion über die Einführung einer steuerlichen Förderung von F&E macht es Sinn, bereits etablierte sowie innovative Förderungsmassnahmen anderer Länder zu betrachten. Daher werden nachfolgend in einer Übersicht steuerliche Förderungsmassnahmen von Ländern, deren Ausgestaltung unter anderem als vorbildhaft bezeichnet wurde<sup>24</sup>, dargelegt. Die dieser Übersicht zugrunde liegende und tiefergehende Analyse der Förderungsmassnahmen der einzelnen Länder ist im Anhang I zu finden. So ist für eine detaillierte Ausgestaltung eines praktikablen Schweizer Modells das Verständnis über die Wirkung und die Praktikabilität bereits vorhandener Modelle eine unverzichtbare Notwendigkeit.



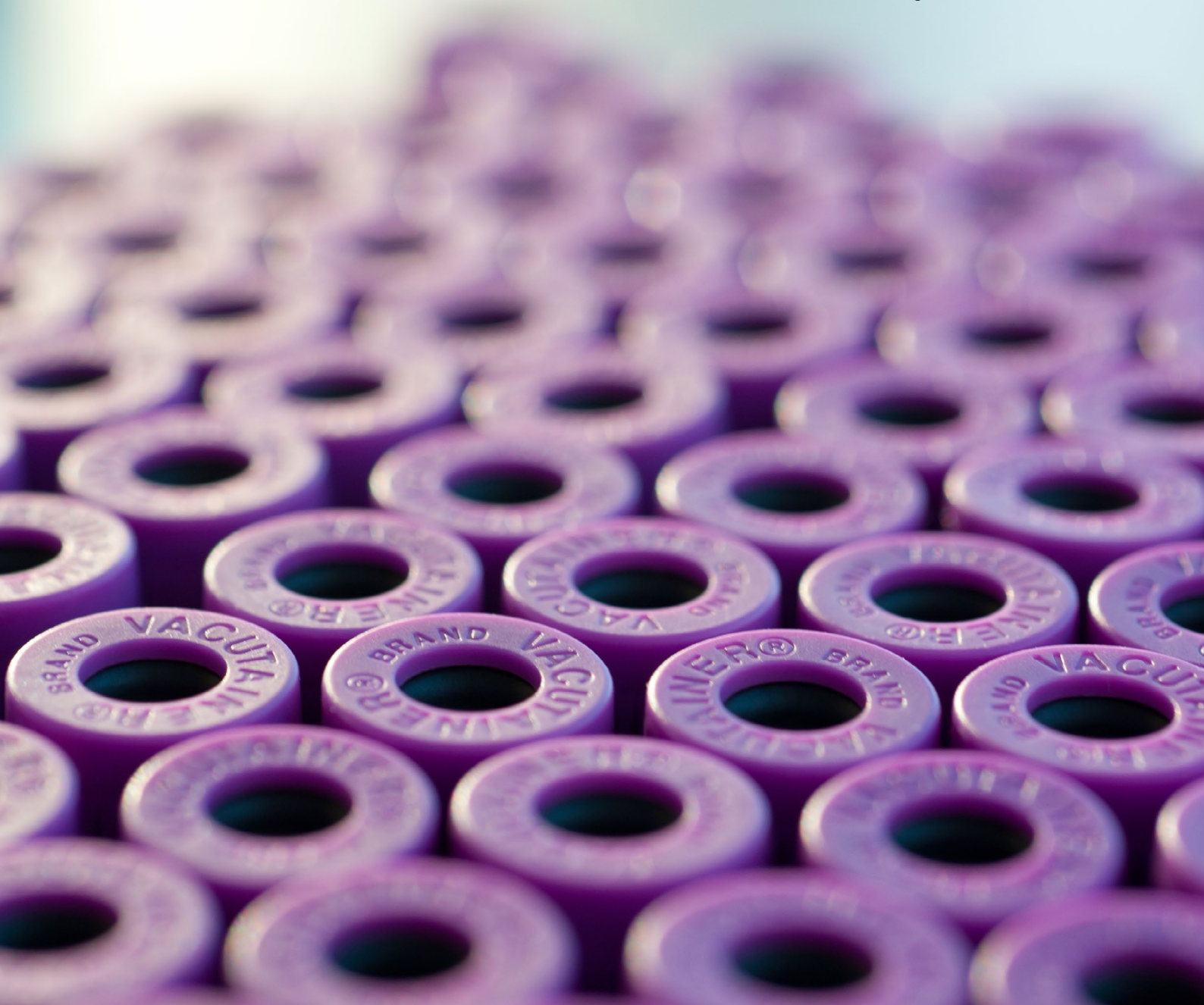


| Land                  | Allgemeine Abzugsfähigkeit von F&E-Kosten (100%) | Erhöhte Abzugsfähigkeit von F&E-Kosten (>100%) | Steuergutschrift (Tax Credit) | IP-Box | Weitere steuerliche Anreize (z.B. beschleunigte Abschreibung, Tax Holiday) | Definition basierend auf/ähnlich* jener aus dem Frascati Manual |
|-----------------------|--------------------------------------------------|------------------------------------------------|-------------------------------|--------|----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| Frankreich            | ■                                                |                                                | ■                             | ■      | ■                                                                          | ■                                                               |
| Spanien               | ■                                                |                                                | ■                             | ■      | ■                                                                          | ■                                                               |
| UK                    | ■                                                | ■                                              | ■                             | ■      |                                                                            | ■                                                               |
| Tschechische Republik | ■                                                | ■                                              |                               |        | ■                                                                          | ■                                                               |
| China                 | ■                                                | ■                                              |                               |        | ■                                                                          |                                                                 |
| Indien                | ■                                                | ■                                              |                               |        | ■                                                                          | ■                                                               |
| Singapur              | ■                                                | ■                                              |                               |        | ■                                                                          | ■                                                               |
| USA                   | ■                                                |                                                | ■                             |        |                                                                            | ■                                                               |
| Kanada                | ■                                                |                                                | ■                             |        | ■                                                                          | ■                                                               |

\* Unter Vorbehalt von geringfügigen länderspezifischen Anpassungen.

# Survey

Im Hinblick auf die Unternehmenssteuerreform III und die damit verbundene Diskussion über die steuerliche Förderung von F&E sollten insbesondere auch die Meinungen von jenen Unternehmen berücksichtigt werden, die durch ihre Tätigkeit als Direktbetroffene in Frage kommen. Daher hat KPMG in Zusammenarbeit mit der Schweizerisch-Amerikanischen Handelskammer per Online-Fragebogen zahlreiche Unternehmen befragt sowie mit mehr als zwanzig Vertretern von F&E betreibenden Unternehmen Interviews geführt. Während die Online-Umfrage in erster Linie dazu diente, die aktuelle Situation von F&E betreibenden Schweizer Unternehmen zu ergründen, wurde mit den zahlreichen Interviews versucht, einen möglichst ganzheitlichen Eindruck über die Ansichten und Meinungen der F&E betreibenden Unternehmen bezüglich der



steuerlichen Förderung von F&E zu erlangen. Die Ergebnisse der in englischer, deutscher und französischer Sprache durchgeführten Umfrage finden sich detailliert in Anhang II, wobei die Anzahl Interviews und beantworteter Fragebögen statistisch nicht repräsentativ ist. Dennoch lassen sich gewisse Tendenzen erkennen.

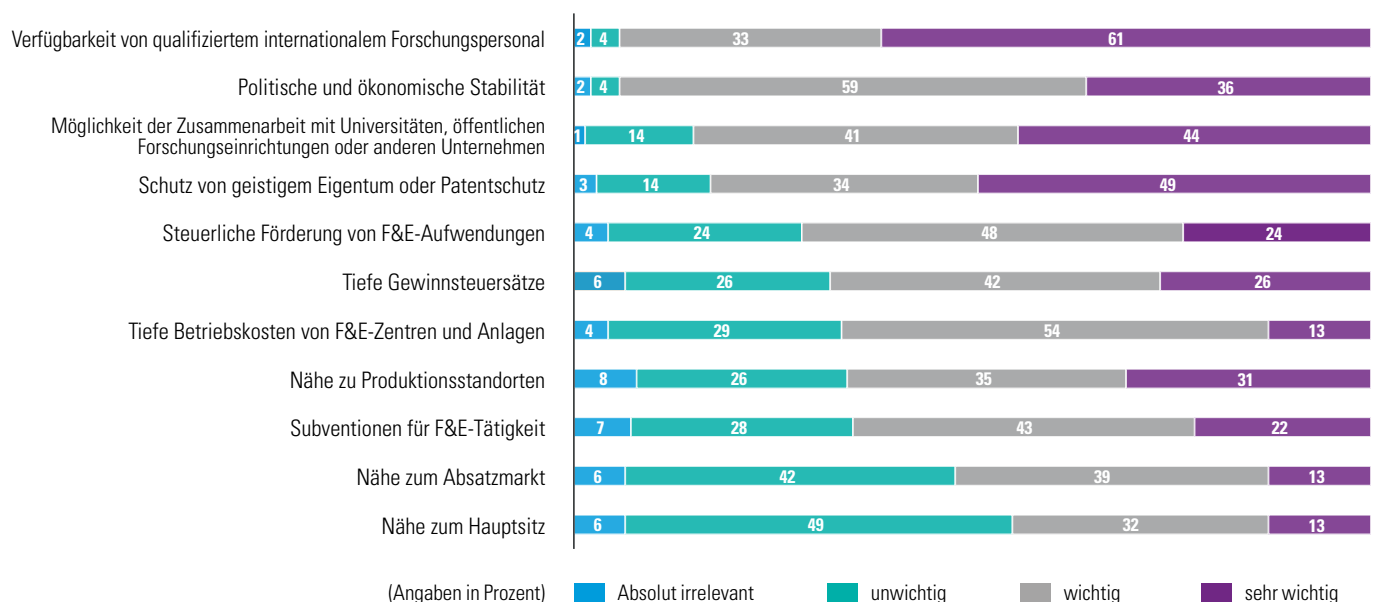
Das Teilnehmerfeld erstreckte sich von Mikro-Unternehmen bis hin zu internationalen Konzernen. Die Unternehmen waren dabei mehrheitlich in den Bereichen der Produktion und Biowissenschaften (Pharmaindustrie, Medtech-Industrie etc.) tätig<sup>25</sup>. Obwohl die Mehrheit der befragten F&E betreibenden Unternehmen weiterhin ihre F&E-Einrichtungen oder Teile davon in der Schweiz haben, zeigt die Umfrage, dass Unternehmen bei der Suche nach neuen F&E-Standorten vermehrt auch auf das Ausland ausweichen. Neben den USA haben insbesondere die Standorte in China, Indien und Brasilien an Bedeutung gewonnen.

Bei der Standortwahl für F&E-Tätigkeiten wurden steuerliche Fördermassnahmen von 72% der befragten Unternehmen als wichtig oder sehr wichtig eingestuft. Eine noch höhere Wichtigkeit wurde lediglich der Möglichkeit der Zusammenarbeit mit Universitäten und dergleichen (85%), dem Zugang zu qualifiziertem, internationalem Fachpersonal (94%) und der politischen und wirtschaftlichen Stabilität (95%) eingeräumt. In Anbetracht dessen ist es umso wichtiger, jene Parameter positiv zu beeinflussen, die ein so kleines Land wie die Schweiz

auch selber beeinflussen kann und die uns auch von anderen Ländern wirklich unterscheidbar machen. Die Unsicherheiten in Zusammenhang mit der Personenfreizügigkeit treten hierbei als eindeutig negatives Kriterium zu Tage.

In praktisch sämtlichen Interviews wurde uns bestätigt, dass allfällige Steuervorteile in die Beurteilung der Standortwahl hineinfließen. Sehr oft wird die Steuerabteilung konkret damit beauftragt, den Effekt des Vorteils zu beziffern, was in die Budgetierung des F&E-Projektes fliesst. Nur 12% der befragten Unternehmen haben angegeben, dass in den nächsten fünf Jahren eine Reduktion ihrer F&E-Tätigkeit in der Schweiz geplant ist. Weitere 55% der befragten Unternehmen sind indifferent bezüglich der Frage, ob sie in den nächsten fünf Jahren ihre F&E-Tätigkeit in der Schweiz ausweiten oder aber reduzieren würden. Allerdings gilt es hierbei zu bedenken, dass F&E-Projekte einen langfristigen Horizont haben, sprich sehr oft über 5 Jahre hinausgehen, weshalb den Trends mehr Beachtung geschenkt werden sollte, als nur die Bereitschaft aufzubringen, innerhalb der nächsten fünf Jahre am Forschungsstandort festzuhalten.

Wichtig erscheint uns insbesondere, dass rund 95% der Unternehmen, welche planen, ihre F&E-Tätigkeit in der Schweiz zu reduzieren, und 70% der Unternehmen, die bezüglich dieser Frage indifferent sind, angeben, dass die Einführung von steuerlichen F&E-Fördermassnahmen in der Schweiz einen Einfluss auf diese Entscheidung hätte.





# Mögliche Ausgestaltung von F&E-Input-Anreizen

## Vorschlag des Bundesrates für die parlamentarische Diskussion (UStR III)

Gemäss der am 5. Juni 2015 publizierten Botschaft zur UStR III schlägt der Bundesrat vor, den Kantonen auf freiwilliger Basis die Möglichkeit zu gewähren, zusätzlich auch erhöhte Abzüge für F&E-Aufwendungen auf kantonaler Ebene vorzusehen. In Ermangelung der Massnahmen auf Bundesebene sind die Kantone in der Ausgestaltung relativ frei. Die fakultative Einführung von Massnahmen erlaubt es den Kantonen, entsprechend ihren Bedürfnissen vorzugehen. Während für einige Kantone das Standortziel im Vordergrund steht, ist es für andere Kantone der Konnex zwischen Patentbox und Input-Förderung, der als wichtig erachtet wird. Um den Kantonen einen möglichst grossen Entscheidungsspielraum zu gewähren, schlägt der Bundesrat vor, lediglich Eckwerte zu definieren, welche die Kantone leicht in der Ausgestaltung des Input-Anreizes einschränken:

- **Auftraggeber:** Die steuerlichen Anreize sollen beim Auftraggeber ansetzen, denn insbesondere bei Aktivitäten der Grundlagenforschung werden oft Universitäten einbezogen. Bei einer Zusammenarbeit mit universitären Einrichtungen würde die Förderung des Auftragnehmers keine Wirkung zeigen.
- **Territorialität:** Lediglich F&E-Aufwendungen, welche im Inland anfallen, können von einer Privilegierung profitieren.
- **Verlustsituation:** Die von den Kantonen ausgestalteten Anreizsysteme dürfen nicht vorsehen, dass im Falle eines Verlustes eine Auszahlung erfolgt, um eine Umqualifikation in Subventionen zu vermeiden.
- **Mehrfachabzugsfähigkeit:** Die kantonalen Anreizsysteme müssen in Form einer erhöhten Abzugsfähigkeit ausgestaltet sein. Damit kann gewährleistet werden, dass die Massnahmen von der Höhe des Grenzsteuersatzes abhängig sind.

## Mögliche Ausgestaltung von Input-Anreizen zur Förderung von F&E

Die konkrete Ausgestaltung eines F&E-Fördermodells muss berücksichtigen, dass sowohl die kleinen und mittleren als auch die grossen Unternehmen zur Schweizer Wertschöpfung beitragen. Dass die kleinen und mittleren Unternehmen betragsmässig nicht an den Etat der Grossunternehmungen herankommen, versteht sich von selbst. Nichtsdestotrotz kommen immer wieder besonders innovative Technologien und Produktentwicklungen gerade aus dem Bereich der kleinen und mittleren Unternehmen. Daher ist es auch gerechtfertigt, wenn gerade Innovationsbestrebungen von kleinen und mittleren Unternehmen angemessen gefördert werden.

### Definition von qualifizierender F&E

Als wohl wichtigster Punkt im Zusammenhang mit der Einführung von steuerlichen Massnahmen ist die Umschreibung der qualifizierenden F&E. Wie bereits vorangehend erwähnt, folgen diverse Jurisdiktionen den Ausführungen im Frascati Manual. Daneben existieren weitere Regelwerke mit F&E-Definitionen. Demnach umfasst F&E kreative Arbeitsvorgänge, die auf systematischer Basis durchgeführt werden, um den Wissensstand, inklusive das Wissen über die Menschheit, Kultur und Gesellschaft, und dessen Nutzung zum Auffinden neuer Anwendungen zu erhöhen. Diese Definition schliesst sowohl Grundlagenforschung, angewandte Forschung als auch experimentelle Entwicklung mit ein. Aufgrund des internationalen Druckes, den die Schweiz in der Vergangenheit von der OECD und der EU im Zusammenhang mit der Steuerlandschaft zu spüren bekam, tut die Schweiz gut daran, ihre Definition von F&E an ein bestehendes Regelwerk zu knüpfen.

Die Ausführungen im Frascati Manual greifen insofern zu kurz, als das Handbuch nicht jegliche Form von Innovation fördert. Insbesondere Innovationen im Dienstleistungsbereich oder



der Konsumgüterindustrie lassen sich nur beschränkt unter das Frascati Manual subsumieren. Eine Erweiterung der Definition mit Berufung auf das Oslo Manual würde den Kantonen mehr Spielraum einräumen, um entsprechende Anreize für spezifische Industrien zu schaffen, die nicht Forschung und Entwicklung im engeren Sinne betreiben.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass lediglich diejenige F&E von Fördermassnahmen profitieren kann, die überprüfbar wie auch beschreibbar ist. Daraus lässt sich dann jedoch auch schliessen, dass die betroffenen Unternehmen auf Nachfrage hin die betroffenen F&E-Aktivitäten beschreiben und dokumentieren müssen.

Die Einführung von steuerlichen F&E-Anreizen zielt grundsätzlich darauf ab, den Innovationsstandort Schweiz zu fördern und dadurch die bestehenden Arbeitsplätze zu sichern und neue zu schaffen. Um dieses grundlegende Ziel zu erreichen, sollen lediglich diejenigen F&E-Aktivitäten von einer privilegierten Besteuerung profitieren können, welche innerhalb der Schweiz durchgeführt wurden. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass Unternehmen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz, welche F&E-Standorte lediglich im Ausland unterhalten, wie bisher besteuert würden und entsprechend nicht von den Input-Anreizen profitieren könnten.

#### Volumenförderung

Wie bereits vorangehend erläutert kann zwischen volumenbasierter oder zuwachsbasierter Förderung unterschieden werden. Während die volumenbasierte Förderung den Bestand an F&E-Aufwendungen begünstigt, fördert die zuwachsbasierter Förderung lediglich die Veränderung der F&E-Aufwendungen in Bezug auf die Vorperiode. Um jedoch bestehende F&E-Aktivitäten in einem Land zu halten, ist bloss die Volumenförderung geeignet. Dazu hat die Zuwachsförderung aus rein praktischer Sicht

diverse administrative Nachteile. So muss beispielsweise ein Abgleich der aktuellen F&E-Kosten mit denjenigen aus vergangenen Jahren erfolgen. Des Weiteren ist die Zuwachsförderung für Grossunternehmen mit hohen F&E-Kosten nachteilig und verleitet zur diskontinuierlichen Ausgestaltung von F&E-Tätigkeiten. Die Volumenförderung ist entsprechend vorzuziehen.

#### Qualifizierende Aufwendungen

Neben den reinen Personalkosten für Forscher und Spezialisten müssen weitere F&E-konexe Aufwände als qualifizierend eingestuft werden können. So soll der qualifizierende Personalaufwand nebst dem Lohn auch Boni, Gratifikationen, Umsatz- und Erfolgsbeteiligungen sowie Sozialversicherungen miteinschliessen. Da auch F&E-Personal zuerst angeworben werden muss, bevor die eigentliche Forschungstätigkeit beginnen kann, sollten auch Ausbildungs-, Rekrutierungs- und Informationskosten, welche im Zusammenhang mit dem Anstellungsverhältnis von Spezialisten stehen, gedeckt werden. Ferner erfordert F&E den Einsatz von Investitionsgütern (Abschreibungen) wie auch Roh-, Hilfs-, Produktions- und Betriebsstoffen, so dass auch diese Kosten als qualifizierende F&E-Kosten gelten. Insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen kann die Finanzierung von F&E Schwierigkeiten bereiten, und so muss oftmals fremdfinanziert werden, weshalb Finanzierungskosten anteilmässig ebenfalls als qualifizierend anzusehen sind. Wie andere Geschäftsbereiche benötigen auch F&E-Abteilungen gewisse Ressourcen und administrative Unterstützung, wie beispielsweise Räumlichkeiten, Lohnbuchhaltung etc. Anteilige Gemeinkosten sollen daher ebenfalls als F&E-Aufwand für eine Privilegierung qualifizieren.

In der Praxis wird sehr oft F&E in Form von Auftragsforschung an Dritte abgetreten. Daher sollen Kosten von F&E-Projekten, die von einem Unternehmen ganz oder teilweise gegen Vergütung

bei Dritten oder Konzerngesellschaften in Auftrag gegeben werden, ebenfalls als privilegiert qualifizieren. Der Bundesrat will dies momentan insofern einschränken, als F&E-Projekte nur dann privilegiert werden, wenn das beauftragte Unternehmen die F&E-Tätigkeit in der Schweiz ausübt. Ferner hat der Bundesrat in der Botschaft vom 5. Juni 2015 klargestellt, dass der Auftraggeber von einem Steuererlass zu profitieren habe und nicht der Beauftragte. Daraus kann geschlossen werden, dass selbst der Bundesrat Auftragsforschung als qualifizierende F&E ansieht und steuerlich privilegiert behandelt haben möchte.

Es erscheint wirtschaftlich korrekt, dem Auftraggeber das Steuerprivileg zu gewähren. Einerseits trägt der Auftraggeber das wirtschaftliche Risiko für den Fall, dass die Auftragsforschung zu keinem Resultat führt. Andererseits fällt das Resultat der Auftragsforschung in das Eigentum des Auftraggebers. Eigentümer des geistigen Eigentums wird nicht der Beauftragte, obwohl er das Resultat herbeiführt. Mit Bezug auf den Einkauf von F&E-Leistungen aus dem Ausland geht die Einschränkung des Bundesrates zu weit. Aus diversen Gründen (Nähe zu Produktionsstätten und Märkten, Kosten, spezifisches Know-how etc.) werden heutzutage gewisse F&E-Aufträge an ausländische Gesellschaften/Institute vergeben. Diese Aufträge/Kosten bilden Bestandteile eines übergeordneten F&E-Projektes, das in der Schweiz geführt wird. Insbesondere F&E-Leistungen aus dem Ausland, welche zwecks F&E-Tätigkeiten in der Schweiz eingekauft werden, sollten deshalb ebenfalls privilegiert behandelt werden, wenn diese unmittelbaren Kosten in Zusammenhang mit der hiesigen F&E-Tätigkeit stehen. Eine Schlechterstellung dieser Leistungen wird kaum dazu führen, dass diese Leistungen fortan in der Schweiz eingekauft würden, sondern eher, dass das übergeordnete F&E-Projekt ebenfalls ins Ausland transferiert werden könnte.

#### Methodenwahl

Steuerliche Input-Anreize können entweder in Form eines Abzuges von der Berechnungsgrundlage (Steuerfreibetrag) oder als Abzug von der Steuerschuld (Steuerergutschrift) ausgestaltet sein. Im Rahmen der qualitativen Interviews mit rund 25 ausgewählten Teilnehmern an der F&E-Studie war rund die Hälfte der befragten Unternehmen indifferent, etwa ein Viertel bevorzugte die Methode des Mehrfachabzuges bzw. einen Steuerfreibetrag, das andere Viertel die Steuerergutschrift. Insbesondere letzteren

Unternehmen ist es ein Bedürfnis, dass die Steuerergutschrift keinen Einfluss auf den effektiven Steuersatz hat und aus Buchführungssicht als Reduktion der F&E-Aufwendungen dargestellt werden kann („above the line“). Dies ist in der Regel dann der Fall, wenn die Steuerergutschrift als staatlicher Zuschuss qualifiziert werden kann. Der EU-Best-Practice-Vorschlag gibt grundsätzlich der Steuerergutschrift den Vorrang. Der Bundesrat hat jedoch in der Botschaft vom 5. Juni 2015 einen Abzug von der Bemessungsgrundlage durch eine Mehrfachabzugsfähigkeit der F&E-Aufwendungen als Eckwert an die Kantone vorgeschlagen. Indem ein erhöhter Abzug von der Steuerbasis anstatt einer Steuerergutschrift berücksichtigt wird, ist grundsätzlich sichergestellt, dass die Unternehmen nur dann von Steuererleichterungen profitieren können, wenn sie auch tatsächlich Gewinne in der Schweiz erwirtschaften, die zu versteuern sind.

Ökonomisch betrachtet, führen beide Methoden grundsätzlich zum selben Resultat. Eine Steuerergutschrift mit einem „above the line“-Effekt kann für börsennotierte Unternehmen aus darstellerischer Sicht von Vorteil sein. Aus realpolitischer Sicht birgt diese Methode jedoch den Nachteil, dass sie buchhalterisch genau als das behandelt wird, als was sie nicht angesehen werden sollte, nämlich als Subvention. Deshalb ist der vorge-

Die Einführung von  
steuerlichen F&E-  
Anreizen zielt darauf ab,  
den Innovationsstandort  
Schweiz zu fördern.



schlagene Weg seitens des Bundesrates, den F&E-Standort Schweiz mittels Mehrfachabzuges bzw. Steuerfreibetrags zu fördern, nicht unvernünftig, auch wenn es gute Argumente für ein anderes Modell gäbe.

### Höhe des Mehrfachabzuges

Als Referenzpunkt für die Höhe eines Mehrfachabzuges sollten die internationalen Benchmarks genommen werden, die sich zwischen 130% und 150% bewegen. Allerdings ist hierbei zu beachten, dass diese Ansätze sich jeweils auf die gesamten Steueraufwendungen beziehen. Da die Vorlage des Bundesrates sich momentan auf kantonale Anreize beschränkt, sollten die Ansätze entsprechend höher sein, um einen vergleichbaren Effekt erzielen zu können. Ein Mehrfachabzug zwischen 160% und 200% scheint deshalb durchaus angebracht. Die Kantone sollen innerhalb dieser Bandbreite entsprechend Spielraum haben, abhängig von der Höhe des kantonalen Steuersatzes nach Einführung der Steuerreform und anderen Privilegien, die allenfalls zum Tragen kommen.

Kleine und mittlere Unternehmen tragen in erheblichem Umfang zur Innovation in der Schweiz bei, haben aber in der Regel Schwierigkeiten, ihre F&E zu finanzieren. Dementsprechend soll eine erhöhte Privilegierung auf kleine und mittlere Unternehmen Anwendung finden. Eine erhöhte Abzugsfähigkeit von über 200% für jährliche F&E-Aufwendungen von höchstens 10 Millionen Schweizer Franken wäre bei kleinen und mittleren Unternehmen wünschenswert. Für darüber hinausgehende Ausgaben ist die normale Abzugsrate massgeblich. Die Umschreibung von kleinen und mittleren Unternehmen soll dabei der allgemeinen Definition der Europäischen Kommission folgen<sup>26</sup>.

### Interdependenz zur Patentbox

Im Rahmen der UStR III schlägt der Bundesrat vor, eine kantonale Patentbox einzuführen (Output-Anreiz). Aufgrund der internationalen Entwicklungen ist zu befürchten, dass der Umfang der Anwendbarkeit der Patentbox eher zusätzlichen Einschränkungen unterliegt, als dass dieser erweitert wird. Bestimmte Erträge in Zusammenhang mit privilegierten F&E-Aufwendungen würden dennoch zusätzlich privilegiert besteuert. Dabei sollte jedoch neben der Attraktivität des Anreizes für F&E-Tätigkeiten auch die Praktikabilität seitens der Steuerpflichtigen und Steuerbehörden berücksichtigt werden<sup>27</sup>. Der Bundesrat hat sich in der Vorlage vom 5. Juni 2015 gegen

eine doppelte Privilegierung ausgesprochen<sup>28</sup>, was insofern zu bedauern ist, als keine unmittelbaren Anreize für Neu- und Weiterentwicklungen innerhalb der Patentbox geschaffen werden.

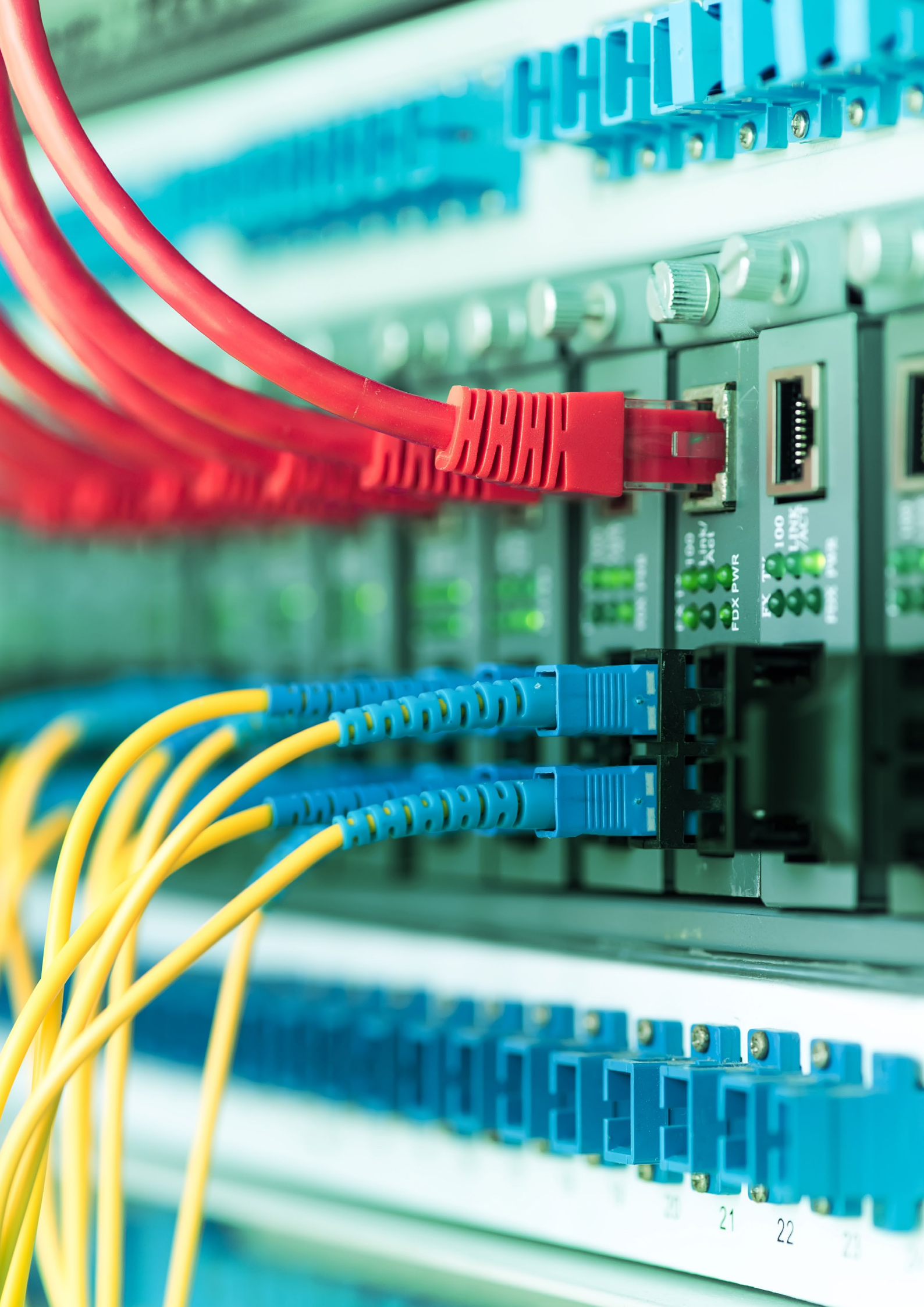
### Behandlung von Verlustsituationen

Nach dem bundesrätlichen Vorschlag stellt die Mehrfachabzugsfähigkeit von F&E-Aufwendungen erst dann einen steuerlichen Anreiz dar, wenn Unternehmen steuerliche Gewinne ausweisen. Mit anderen Worten hat sich der Bundesrat klar gegen die Auszahlung von Verlusten ausgesprochen, da diese einer Subvention gleichkämen<sup>29</sup>. Der Anreiz verliert insbesondere dann seine Wirkung, wenn Unternehmen über eine längere Periode in die F&E investieren, so dass sich der mögliche Erfolg erst nach einigen Jahren langsam einstellt, ohne dass die anfänglichen Investitionen in der Zukunft mit steuerbaren Gewinnen verrechnet werden können. Dies ist für viele Industrien nicht untypisch und trifft insbesondere Jungunternehmen stärker, da diese typischerweise noch keine anderen Einkommensquellen haben, mit welchen sie die (Mehrfach-)Aufwendungen verrechnen könnten.

Die Vorlage vom 5. Juni 2015 lässt sich nicht explizit darüber aus, ob es den Kantonen freigestellt bleibt, in Abweichung von Art. 25 II des StHG die Mehrfachaufwendungen länger vorzutragen. Eine entsprechende Präzisierung auf Ebene des StHG, welche den Kantonen diesen Freiraum gewährt, wäre deshalb wünschenswert.

### Begrenzungen

Von einer Definition von Minimal- oder Maximalbeträgen ist abzusehen. Der Anreiz sollte grundsätzlich für alle Industrien und für alle Unternehmensgrössen bestehen. Insbesondere ist es nicht sinnvoll, zur Begrenzung der fiskalischen Risiken Maximalbeträge zu definieren. Dies führt zu einer Benachteiligung von Grossunternehmen, welche anteilmässig auch mehr zur Innovation beitragen und entsprechend Arbeitsplätze generieren. Auch aus Gründen des internationalen Wettbewerbes sollte darauf verzichtet werden.





# Anhang I: Steuerliche Förderungs- massnahmen von F&E im Ausland

Nachfolgend sind die einzelnen steuerlichen Förderungs-massnahmen der in der Übersicht dargestellten Länder ausführlicher erläutert.

## Frankreich

### Überblick

Frankreich hatte bereits im Jahr 1983 mit der Einführung des Crédit d'Impôt Recherche (CIR) Steuergutschriften für unternehmerische F&E-Tätigkeiten gewährt. Dieses wurde im Jahr 2008 umfassend überarbeitet und im Jahr 2013 durch den Crédit d'Impôt Innovation (CII) ergänzt. Zusätzlich wurde im Jahr 2005 ein spezieller Steuerstatus für F&E betreibende Jungunternehmen eingeführt (Jeune Entreprise Innovante oder JEI). Des Weiteren verfügt Frankreich über ein Patentbox-Regime.

### Art der steuerlichen Förderung von F&E

#### Input-basierte Steueranreize (CIR und CII)

In Frankreich sind F&E-Ausgaben im selben Jahr, in dem sie entstanden sind, abziehbar. Zusätzlich können Unternehmen in Frankreich eine Gutschrift von 30% auf die ersten 100 Mio. Euro und eine Gutschrift von 5% auf darüber hinausgehende, qualifizierende F&E-Ausgaben geltend machen. Diese volumenbasierte Steuergutschrift wird mit der Unternehmensgewinnsteuer des entsprechenden Jahres und den drei darauffolgenden Jahren verrechnet. Konnte nach Ablauf dieser Frist nicht die gesamte Steuergutschrift verrechnet werden, wird den Unternehmen der ausstehende Betrag zurückerstattet (in gewissen Fällen kann die nicht verrechnete Steuergutschrift auch früher zurückerstattet werden). Mit dem CII besteht für KMU (Unternehmen mit weniger als 250 Mitarbeitern und einem Umsatz

unter 50 Mio. Euro) zusätzlich die Möglichkeit, für nachgelagerte F&E-Tätigkeit wie die Entwicklung von Prototypen und die Durchführung von Versuchsstudien (welche grundsätzlich nicht zu qualifizierenden F&E-Ausgaben gezählt werden) eine Steuergutschrift von 20% geltend zu machen. Diese kann jedoch nur auf Ausgaben bis zur Höhe von 400'000 Euro angewendet werden.

#### Output-basierte Steueranreize (Patentbox)

Durch das Patentbox-Regime werden Lizenzträge oder Erträge aus dem Verkauf von Patenten eines französischen Unternehmens mit einem reduzierten Steuersatz von 15% besteuert, sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. unten).

#### Andere Steueranreize

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

Zusätzlich besteht in Frankreich die Möglichkeit einer beschleunigten Abschreibung auf Ausrüstung und Anlagen, welche für die F&E-Tätigkeit eingesetzt werden. Die Koeffizienten betragen 1,5 bis 2,5, abhängig von der üblichen Amortisationsdauer der jeweiligen Gerätschaften.

### Qualifizierende F&E-Ausgaben/Tätigkeiten

#### Allgemein

Frankreich richtet sich für die Definition von qualifizierenden F&E-Ausgaben nach dem OECD Frascati Manual. Ausgehend von dieser Definition gelten unter anderem folgende Aufwände als qualifizierend:



- Personalaufwand des F&E-Personals;
- Abschreibungsaufwand auf Ausrüstung und Anlagen, welche in Frankreich für F&E benutzt werden;
- Kosten im Zusammenhang mit dem Unterhalt und der Entwicklung von Patenten;
- Auslagen im Zusammenhang mit der Überwachung von technischen Entwicklungen;
- Verwaltungs- und Gemeinkosten, welche 50% des Personalaufwands des F&E-Personals und 75% des Abschreibungsaufwands auf Vermögenswerten, welche in Frankreich für F&E benutzt werden, entsprechen.

Des Weiteren können Aufwände durch ausgelagerte F&E-Tätigkeit in Abzug gebracht werden, sofern der Vertragspartner ein vom französischen Ministerium für Forschung ausgegebenes Anerkennungszertifikat besitzt. Seit 2011 qualifizieren sich jedoch solche Aufwände nur noch insoweit, als sie drei Mal den qualifizierenden F&E-Ausgaben des auslagernden Unternehmens entsprechen oder aber die Höhe von 10 Mio. Euro bzw. 2 Mio. Euro (falls die Unternehmen verbunden sind) erreichen. Die F&E-Tätigkeit muss dabei stets in einem EU-Mitgliedstaat stattfinden. Die Möglichkeit, Ausgaben als qualifizierende F&E-Ausgaben geltend zu machen, ist weder von der Branche noch von der Unternehmensform abhängig.

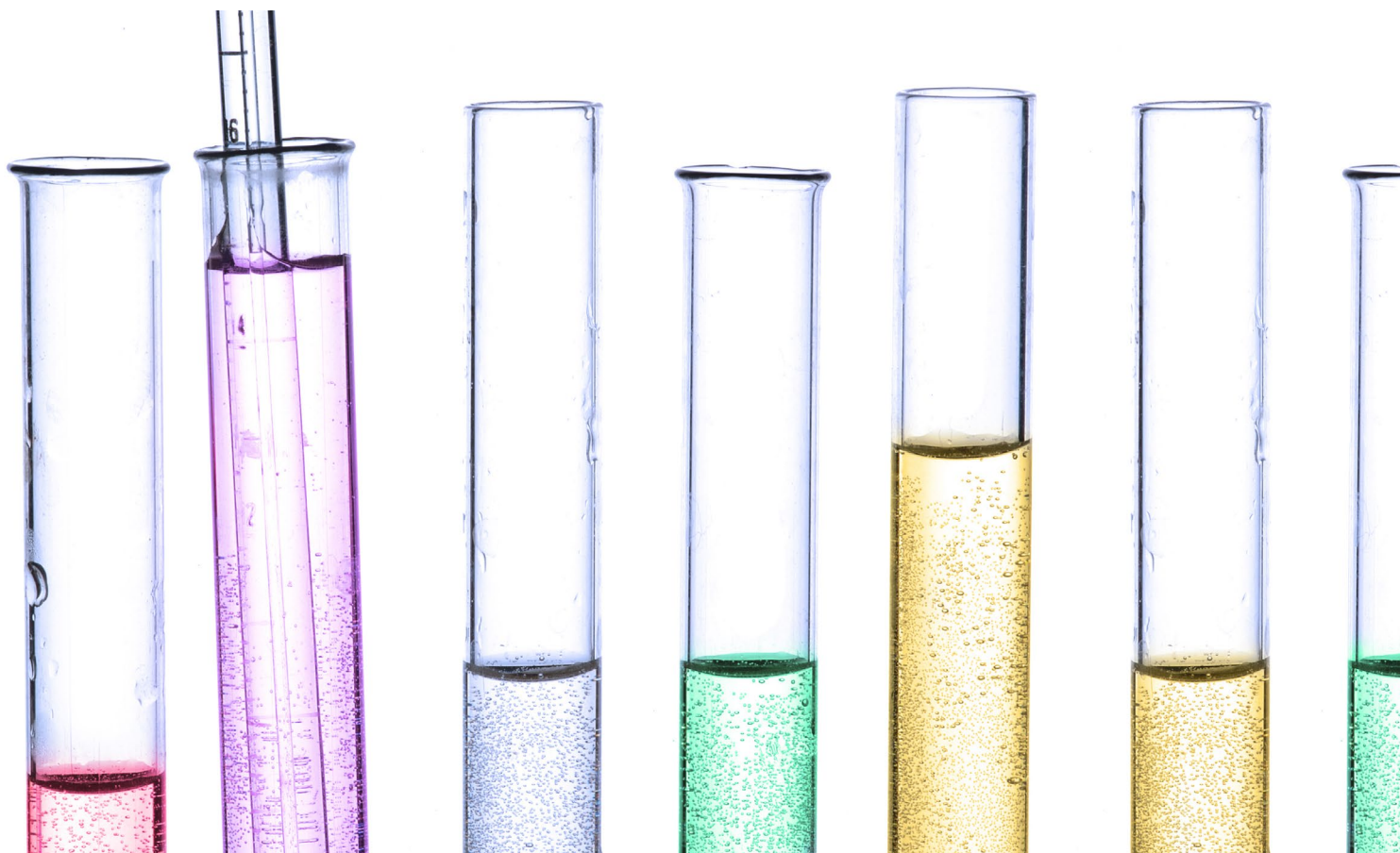
### Voraussetzungen für die Anwendung des Patentbox-Regimes

Die Anwendung des reduzierten Steuersatzes umfasst Erträge, welche im Zusammenhang mit Patenten, patentierbaren Investitionen oder dem zur Entwicklung von Patenten notwendigen Fertigungsprozess entstehen. Zusätzlich muss das Patent bzw. die patentierbare Investition aktivierbar sowie mindestens zwei Jahre im eigenen Besitz sein (Mindestfrist gilt nicht, wenn das Patent bzw. die patentierbare Investition durch die eigene F&A-Tätigkeit entstanden ist).

### Zusätzliche Voraussetzungen für JEI

Um den Status als F&E betreibendes Jungunternehmen zu erhalten, müssen zusätzlich folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Das Unternehmen darf nicht älter als 8 Jahre sein;
- es muss sich gemäss der Definition der Europäischen Kommission um ein KMU handeln (weniger als 250 Mitarbeiter und Umsatz unter 50 Mio. Euro);
- qualifizierende F&E-Ausgaben müssen mindestens 15% der Gesamtausgaben ausmachen;
- das Unternehmen muss unabhängig sein bzw. die F&E nicht im Auftrag anderer Unternehmen betreiben.



## Vereinigtes Königreich

### Überblick

Das Vereinigte Königreich bietet unterschiedliche Arten der steuerlichen Förderung von F&E an. So besteht einerseits die Möglichkeit, gewisse F&E-Aufwände überhöht abzuziehen. Andererseits wurde im April 2013 sowohl ein Steuergutschrift-System als auch ein Patentbox-Regime eingeführt.

### Art der steuerlichen Förderung von F&E

#### Input-basierte Steueranreize

Das Ausmass der überhöhten Abzugsfähigkeit für qualifizierende F&E-Aufwände hängt von der Grösse des jeweiligen Unternehmens ab. KMU (weniger als 500 Mitarbeiter und ein Bruttovermögen von weniger als 100 Mio. Euro oder Bruttovermögen unter 86 Mio. Euro) können qualifizierende F&E-Aufwände zu 230% (ab April 2015; zuvor 225%) abziehen. Unternehmen, welche nicht in diese Kategorie fallen (d.h. grosse Unternehmen), können ihre qualifizierenden F&E-Aufwände zu 130% in Abzug bringen.

Seit 2013 ist es für grosse Unternehmen zudem möglich, auf die überhöhte Abzugsfähigkeit unwiderruflich zu verzichten und stattdessen eine Steuergutschrift im Umfang von 10% der qualifizierenden F+E-Aufwände zu erhalten. Dabei ist besonders zu beachten, dass diese Steuergutschrift bereits vor der eigentlichen Steuerberechnung in die Erfolgsrechnung einfliesst („above the line“). Ab 2016 wird dieses System die erhöhte Abzugsfähigkeit für grosse Unternehmen komplett ersetzen.

Sowohl KMU als auch grosse Unternehmen können ungenutzte Vorteile (zum Beispiel aufgrund einer Verlustsituation) unbegrenzt mit den Folgejahren verrechnen. Des Weiteren besteht für KMU in Verlustsituationen die Möglichkeit einer effektiven Rückerstattung in bar in der Höhe von 32,63% der qualifizierenden F&E-Aufwände. In Anwendung des neuen Steuergutschrift-Systems können unter gewissen Umständen auch grosse Unternehmen eine Rückerstattung in bar geltend machen.

#### Output-basierte Steueranreize

Seit kurzem ermöglicht das neueingeführte Patentbox-Regime einen verminderten Steuersatz von 10% auf Erträgen, die nach dem März 2013 und im Zusammenhang mit immateriellen Vermögenswerten generiert wurden.



## Qualifizierende F&E-Ausgaben/Tätigkeiten

Das Vereinigte Königreich versteht unter F&E Vorhaben, welche auf wissenschaftlichen oder technologischen Fortschritt ausgerichtet sind und diesen auf direktem oder indirektem Wege zu erreichen versuchen.

Ausgehend von dieser Definition gelten unter anderem folgende Aufwände als qualifizierend:

- Personalaufwand von Personen, welche direkt in die F&E-Tätigkeit involviert sind;
- Materialaufwand, welcher in direktem Zusammenhang mit der F&E-Tätigkeit angefallen ist;
- Zahlungen an Teilnehmer von wissenschaftlichen Studien;
- Gemeinkosten, welche in direktem Zusammenhang mit der F&E-Tätigkeit stehen.

KMU können zusätzlich 65% der Aufwände geltend machen, die in Zusammenhang mit ausgelagerter F&E-Tätigkeit entstanden sind. Demgegenüber können grosse Unternehmen nur jene Ausgaben geltend machen, die durch die Zusammenarbeit mit öffentlichen Forschungsinstitutionen oder dergleichen entstanden sind. Allgemein gilt, dass im Ausland getätigte F&E nur dann qualifiziert, wenn die Tätigkeit unter der Aufsicht eines einheimischen Unternehmens steht.

Betreibt jedoch ein grosses Unternehmen auf Vertragsbasis F&E-Tätigkeit für ein anderes Unternehmen, kann es die damit zusammenhängenden Aufwände selber geltend machen, sofern das andere Unternehmen nicht der Steuerhoheit des Vereinigten Königreichs unterliegt. Hierbei ist zu beachten, dass KMU ihre grössenbedingten Vorteile nicht nutzen können, wenn die F&E-Tätigkeit auf Vertragsbasis für ein anderes Unternehmen betrieben wird.

## Kanada

### Überblick

Kanada war eines der ersten Länder, welches mit seinem Programm „Scientific Research and Experimental Development“ (SR&ED) ein Steuergutschrift-Modell eingeführt hat. Seither wurde das Programm mehrmals überarbeitet und wird von der Europäischen Kommission als vorbildhaft bezeichnet. Neben diesem Steuergutschrift-Modell besteht ebenfalls die Möglichkeit einer

beschleunigten Abschreibung auf gewissen F&E-Vermögenswerten.

## Art der steuerlichen Förderung von F&E

### Input-basierte Steueranreize (SR&ED)

Kanada gewährt auf Bundesebene eine nicht rückerstattungsfähige Steuergutschrift von 15% auf qualifizierenden F&E-Ausgaben. Darüber hinaus besteht für sogenannte „small Canadian-controlled private corporations (CCPCs)“ die Möglichkeit, eine (teilweise) rückerstattungsfähige Steuergutschrift von 35% auf F&E-Ausgaben bis maximal 3 Mio. CAD\$ pro Jahr zu erhalten. Ungenutzte Steuergutschriften können mit den kommenden 20 Jahren sowie den drei vorhergegangenen Jahren verrechnet werden.

Auf Provinzebene können abermals (teilweise)-rückerstattungsfähige Steuergutschriften von 4,5% bis 37,5% der qualifizierenden F&E-Ausgaben beansprucht werden.

Für einzelne Branchen (z.B. IT, Videospiele, Media) bestehen sowohl auf Ebene des Bundes als auch der Provinzen spezifische Steuergutschriften.

### Andere Steueranreize

Seit 2014 können qualifizierende F&E-Vermögenswerte nicht mehr sofort abgeschrieben werden. Trotzdem besteht weiterhin die Möglichkeit, einige dieser Vermögenswerte beschleunigt abzuschreiben.

## Qualifizierende F&E-Ausgaben/Tätigkeiten

Grundsätzlich ist die Definition qualifizierender F&E-Ausgaben breit gehalten und basiert auf dem Frascati Manual. Dennoch gilt zu beachten, dass F&E-Aufwand nur dann als qualifizierend gilt, wenn er innerhalb von Kanada angefallen ist.

Ausgehend vom Frascati Manual werden unter anderem folgende Ausgaben als qualifizierend angesehen:

- Personalaufwand des F&E-Personals;
- Aufwand im Zusammenhang mit F&E-Einrichtungen;
- Materialaufwand;
- Zahlungen im Zusammenhang mit F&E an Universitäten und ähnliche Einrichtungen;
- 80% der ausgelagerten F&E-Aufgaben, wobei ein „Double-Dip“ nicht möglich ist;
- Gemeinkostenanteil.



## Spanien

### Überblick

Spaniens System zur steuerlichen Förderung von F&E wurde von der Europäischen Kommission ebenfalls als vorbildhaft bezeichnet. Spanien verfügt neben einer Vielzahl von Steuergutschriften auch über ein Patentbox-Regime. Das Steuergutschrift-System wurde von Spanien erst kürzlich insofern ergänzt, als nun die Möglichkeit besteht, ungenutzte Gutschriften auf Folgejahre vorzutragen oder sogar eine Rückerstattung zu erhalten.

### Art der steuerlichen Förderung von F&E

#### Input-basierte Steueranreize (Tax Credit System)

Spanien verfügt über eine Vielzahl verschiedener Steueranreize in Form der Steuergutschrift:

- Zunächst erhält ein F&E betreibendes Unternehmen eine Steuergutschrift im Umfang von 25% (35% ab 2016) der im gleichen Jahr angefallenen qualifizierenden F&E-Ausgaben. Überschreiten die F&E-Ausgaben eines Jahres den jährlichen Durchschnitt der beiden vorangegangenen Jahre, kann für den die durchschnittlichen F&E-Ausgaben überschreitenden Teil eine zusätzliche Steuergutschrift von 42% beansprucht werden.
- Es besteht zudem die Möglichkeit, eine Steuergutschrift im Umfang von 17% der Personalkosten für Forschungspersonal, welches sich ausschliesslich mit qualifizierender F&E-Tätigkeit befasst, zu erhalten.
- Für technologische Innovationen bereits bestehender Produkte kann ebenfalls eine Steuergutschrift in der Höhe von 12% der mit diesen Innovationen zusammenhängenden Ausgaben beansprucht werden.
- Des Weiteren besteht die Möglichkeit, eine Steuergutschrift im Umfang von 8% der Investition in materielle und immaterielle Vermögenswerte, welche ausschliesslich für qualifizierende F&E-Tätigkeit genutzt werden, geltend zu machen.

Im Rahmen dieser Vielzahl von Steuergutschriften bestehen gewisse Obergrenzen. Falls die qualifizierenden F&E-Ausgaben 10% der Steuerschuld (nach Abzug der Steuergutschriften) übertreffen, können die Steuergutschriften maximal mit 50% (60% ab 2016) der Steuerschuld (vor Abzug der Steuergutschriften) verrechnet werden.

Falls diese 10%-Marke nicht erreicht wird, können die Steuergutschriften maximal mit 25% (35% ab 2016) der Steuerschuld (vor Abzug der Steuergutschriften) verrechnet werden.

Seit 2013 besteht zudem die Möglichkeit, die eben erwähnten Obergrenzen zu überschreiten, sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei können 80% der Steuergutschriften geltend gemacht und mit der Steuerschuld verrechnet werden. Dennoch besteht auch hier eine Obergrenze von 3 Mio. Euro, falls die Steuergutschrift mit qualifizierenden F&E-Ausgaben zusammenhängt, und 1 Mio. Euro, falls die Steuergutschrift für technologische Entwicklung geltend gemacht wurde.

Eine ungenutzte Steuergutschrift kann über 18 Jahre lang vorgetragen werden, wobei seit 2013 unter gewissen Bedingungen auch die Möglichkeit besteht, vorzeitig eine Rückerstattung zu erhalten.

#### Output-basierte Steueranreize (Patentbox-Regime)

Umsatz generiert aus IP, welches vor dem 29. September 2013 entwickelt wurde, ist zu 50% steuerbefreit. Der Vermögensvorteil ist dabei auf das sechsfache der IP-Kosten begrenzt. Für IP, welches nach diesem Datum entwickelt wurde, gilt eine 60%ige Steuerbefreiung auf den mit dem IP zusammenhängenden Gewinnen (Differenz zwischen IP-Erträgen und IP-Kosten). In diesem Fall gibt es keine Begrenzung auf die sechsfachen IP-Kosten.

#### Andere Steueranreize

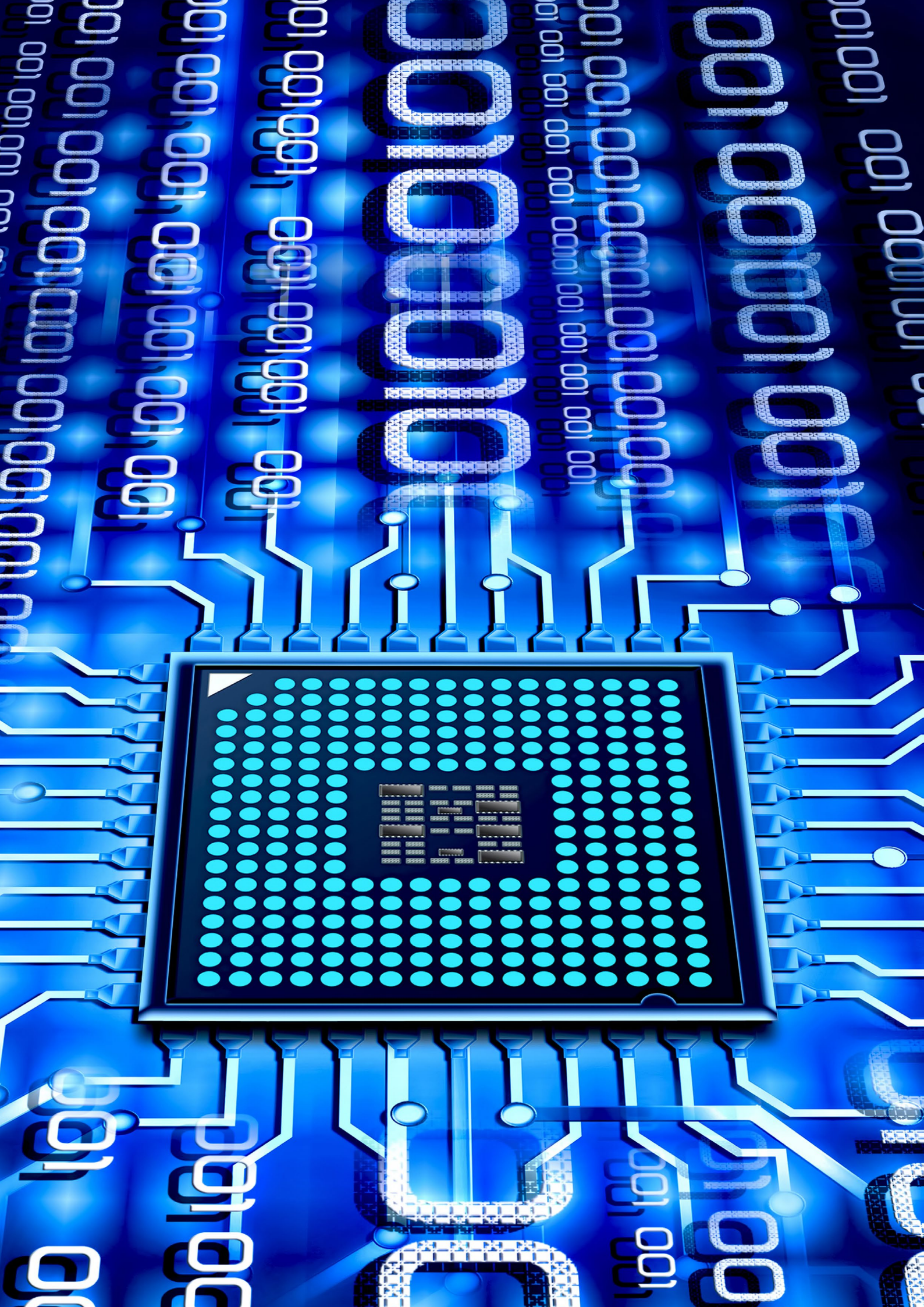
Neben dem Steuergutschrift System und dem Patentbox-Regime besteht die Möglichkeit einer beschleunigten Abschreibung auf Vermögenswerten, die für qualifizierende F&E-Tätigkeiten oder technologische Entwicklung gebraucht werden.

### Qualifizierende F&E-Ausgaben/Tätigkeiten

#### Allgemein

Es werden jene F&E-Tätigkeiten als qualifizierend angesehen, welche dazu dienen, neues Wissen zu erlangen oder bestehendes Wissen in wissenschaftlichen oder technologischen Feldern zu erweitern. Unter Entwicklung wird die Anwendung von bestehendem Wissen zur Herstellung neuer Produkte oder Produktionsprozesse verstanden.







Ausgehend von diesen Grundsätzen gelten unter anderem folgende Aufwände als qualifizierend:

- Personalaufwand des F&E-Personals;
- Kosten im Rahmen von Investitionen in Vermögenswerte, welche ausschliesslich für qualifizierende F&E-Tätigkeit genutzt werden;
- Abschreibungsaufwand auf F&E-Vermögenswerten, sofern diese direkt mit einem spezifischen F&E-Projekt zusammenhängen und auch entsprechend erfasst werden.

Des Weiteren gelten Kosten für technologische Innovationen dann als qualifizierend, wenn sie in direktem Zusammenhang mit einem technologischen Innovationsprojekt entstehen und entsprechend erfasst werden.

Damit ein in Spanien inkorporiertes Unternehmen die Steuergutschriften beanspruchen kann, müssen die qualifizierenden F&E-Ausgaben entweder in Spanien selbst oder aber in einem EU-Mitgliedsstaat oder innerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums anfallen. Aufwände in Zusammenhang mit ausgelagerter F&E-Tätigkeit können ebenfalls abgezogen werden, solange die F&E in einem EU-Mitgliedstaat oder im Europäischen Wirtschaftsraum anfallen.

Die Möglichkeit, Ausgaben als qualifizierende F&E-Ausgaben geltend zu machen, ist dabei weder von der Branche noch von der Unternehmensform abhängig.

### **Voraussetzungen für die Anwendung des Patentbox-Regimes**

Damit die Gewinne aus der Benutzung oder Übertragung von IP reduziert besteuert werden, müssen sie im Zusammenhang mit qualifizierenden immateriellen Vermögenswerten stehen. Dazu gehören insbesondere Patente, Pläne, Formeln und Modelle.

## **Tschechische Republik**

### **Überblick**

Als Beispiel für eine eher junge Wirtschaft hat die Tschechische Republik sowohl eine erhöhte Abzugsfähigkeit für gewisse F&E-Aufwendungen als auch ein Anreizsystem für Investitionsanreize in F&E-Zentren eingeführt.

## **Art der steuerlichen Förderung von F&E**

### **Input-basierte Steueranreize**

Eigentlicher Steueranreiz für F&E-Tätigkeit bildet die Möglichkeit, einen Abzug von 200% bis 210% für qualifizierende F&E-Aufwände geltend zu machen. Kann diese erhöhte Abzugsfähigkeit im entsprechenden Jahr nicht genutzt werden, kann sie während den drei darauffolgenden Jahren in Anspruch genommen werden.

### **Weitere Steueranreize**

Um Investitionen in F&E-Zentren zu fördern, hat Tschechien diesbezüglich verschiedene Förderungsmassnahmen eingeführt. Diese umfassen neben Subventionen und Vergünstigungen auch eine sogenannte „Tax Holiday“. Dabei werden Investitionen in technologische Einrichtungen während 10 Jahren von der Unternehmensgewinnsteuer befreit.

## **Qualifizierende F&E-Ausgaben/Tätigkeiten**

Grundsätzlich unterscheiden sich F&E-Tätigkeiten von den übrigen Tätigkeiten insofern, als durch sie Neues hervorgebracht oder Ungeklärtes geklärt werden kann. Dabei ähnelt die Definition für qualifizierende F&E-Tätigkeit sehr jener des Frascati Manual.

Ausgehend von diesem Ansatz werden unter anderem folgende Aufwände als qualifizierend betrachtet:

- Personalaufwand (inkl. Sozialversicherungskosten) von in der F&E involvierten Personen;
- Abschreibungen auf für die F&E eingesetzten beweglichen Vermögenswerten;
- Gemeinkosten, welche in direkten Zusammenhang mit der F&E-Tätigkeit besteht (projektbedingte Reisekosten, Materialkosten, Wasser, Energiekosten etc.);
- Auslagen, welche durch die Zusammenarbeit mit öffentlichen F&E-Institutionen entstanden sind (ab 2014).

Während Aufwände für ausgelagerte F&E-Tätigkeiten nicht abgezogen werden können, besteht die Möglichkeit, für Kunden getätigte F&E selbst in Abzug zu bringen. Des Weiteren kann die qualifizierende Tätigkeit ausserhalb der Tschechischen Republik stattfinden, solange die Aufwände dem tschechischen Steuersubjekt zugeordnet werden.



## Vereinigte Staaten

### Überblick

Auf bundesstaatlicher Ebene gibt es seit 1981 ein inkrementelles Steuergutschriften-Modell, welches etwa alle zwei Jahre ausläuft und dann immer wieder – meist rückwirkend – verlängert wird. Zusätzlich haben zahlreiche Gliedstaaten eigene und teils sehr unterschiedliche Steuergutschriften-Modelle implementiert.

### Art der steuerlichen Förderung von F&E (CIR und CII)

Allgemein sind qualifizierende F&E-Aufwände zu 100% abzugsfähig. Ergänzend wird auf bundesstaatlicher Ebene ein Steuergutschriften-Modell angeboten, welches grundsätzlich zwei Berechnungsvarianten bietet. So besteht einmal die Möglichkeit einer Steuergutschrift im Umfang von 20% des einen spezifischen Basisbetrag überschreitenden F&E-Aufwands. Aufgrund der komplexen Berechnungen im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von F&E-Kosten beträgt die effektive Steuergutschrift jedoch nur maximal 6,5% der jährlichen F&E-Ausgaben. Alternativ dazu kann eine Steuergutschrift von 14% auf jenem F&E-Aufwand geltend gemacht werden, welcher 50% des durchschnittlichen F&E-Aufwands der vergangenen drei Jahre überschreitet. Auch in diesem Fall beträgt die effektive Steuergutschrift aufgrund der Berechnung maximal 9,1% der jährlichen F&E-Ausgaben.

Neben der Förderung auf bundesstaatlicher Ebene bieten auch eine Vielzahl von Gliedstaaten Steuergutschriften-Modelle an, welche sich teilweise stark voneinander unterscheiden (z.B. bezüglich der Rückerstattungsfähigkeit nicht genutzter Gutschriften).

### Qualifizierende F&E-Ausgaben/Tätigkeiten

Als qualifizierende F&E werden insbesondere Tätigkeiten verstanden, die dazu dienen, so genannte „business components“ (weiter) zu entwickeln. Im Rahmen dieser Tätigkeiten gelten unter anderem die folgenden Aufwände als qualifizierend:

- Lohnkosten der mit der F&E-Tätigkeit betrauten Personen;
- Materialaufwand, welcher im Rahmen der F&E-Tätigkeit entstanden ist;

- 65% des Aufwands, welcher durch ausgelagerte F&E-Tätigkeit entstanden ist.

Damit Aufwand als F&E-Aufwand qualifiziert, muss er innerhalb der Vereinigten Staaten angefallen sein. Die Branche selbst ist jedoch für die Qualifikation irrelevant.

## China

### Überblick

China verfügt über eine Vielzahl unterschiedlicher Steueranreize für F&E betreibende Unternehmen. So können einerseits F&E-Aufwände erhöht abgezogen werden. Andererseits bestehen spezifische Steuerstatus für F&E betreibende Unternehmen, die nicht nur Einfluss auf die Unternehmensgewinnsteuer, sondern ebenfalls auf die Gewerbe- und Mehrwertsteuer haben.

### Art der steuerlichen Förderung von F&E

#### Input-basierte Steueranreize

Als Input-basierten Steueranreiz bietet die chinesische Regierung den F&E betreibenden Unternehmen die Möglichkeit, qualifizierende F&E-Aufwände zu 150% in Abzug zu bringen. Verluste, welche im Zusammenhang mit dieser erhöhten Abzugsfähigkeit entstanden sind, können während den anschliessenden fünf Jahren verrechnet werden.

#### Output-basierte Steueranreize

In China können F&E betreibende Unternehmen bei Erfüllung gewisser Kriterien entweder den Steuerstatus als Advanced Technology Service Enterprise (ATSE) oder aber als High and New Technology Enterprise (HNTE) erhalten. In beiden Fällen profitieren die Unternehmen von einem reduzierten Steuersatz von 15%. Zusätzlich können sich Unternehmen mit diesen Steuerstatus teilweise von den Gewerbe- und Mehrwertsteuern, welche im Rahmen gewisser F&E-Tätigkeiten anfallen, befreien lassen. Der ATSE-Status bietet darüber hinaus die Möglichkeit, 8% der Ausbildungskosten des Personals anstelle der üblichen 2,5% für Unternehmensgewinnsteuerzwecke in Abzug zu bringen. Unternehmen, welche den Steuerstatus HNTE besitzen und in spezifischen Wirtschaftszonen liegen, können ab dem ersten gewinnbringenden Jahr eine sogenannte Tax Holiday verlangen. Diese umfasst eine Unterneh-

mensgewinnsteuerbefreiung für die beiden ersten Jahre und eine hälftige Befreiung für die drei folgenden Jahre.

### Andere Steueranreize

Neben den bereits dargestellten F&E-Steueranreizen können qualifizierende Technologien gewinnsteuerbefreit übertragen werden.

## Qualifizierende F&E-Ausgaben/Tätigkeiten

### Allgemein

F&E umfasst in China die Entwicklung neuer Produkte, neuer technischer Verfahren sowie neuer Fertigkeiten.

Damit eine F&E-Tätigkeit für die erhöhte Abzugsfähigkeit qualifiziert, muss diese im Zusammenhang mit der Entwicklung neuer Technologien, neuer Produktionsverfahren oder neuer Produkte stehen. Als qualifizierende F&E-Aufwände gelten unter anderem:

- Personalaufwand des Forschungspersonals;
- Abschreibungsaufwand auf F&E-Equipment und auf immateriellen Vermögenswerten (z.B. Patente, Software);
- Kosten des für F&E eingesetzten Materials (inkl. dazugehörige Allgemeinkosten wie Strom etc.);
- Ausgaben für Pilotversuche und Prototypenentwicklung;
- Instandhaltungskosten von F&E-Equipment;
- Kosten in Zusammenhang mit ausgelagerter und in Auftrag gegebener F&E.

Damit diese Aufwände als F&E-Auslagen qualifizieren, müssen sie grundsätzlich in China anfallen (gewisse Ausnahmen bestehen für Unternehmen mit dem HNTE-Status).

### Voraussetzungen für den HNTE-Status

Um den HNTE-Status zu erhalten, muss einem Unternehmen zuvor ein entsprechendes Zertifikat ausgestellt worden sein. Dieses ist grundsätzlich für drei Jahre gültig und mit einer Vielzahl an Voraussetzungen verknüpft. Die Voraussetzungen betreffen unter anderem:

- Die Anzahl an qualifiziertem Forschungspersonal (mind. 30% des F&E-Personals braucht einen entsprechenden Abschluss);
- Ein Minimum an F&E-Aufwand (mind. 3-6% des während der dreijährigen Periode erzielten Umsatzes);
- Den Umsatz, welcher in Zusammenhang mit der Entwicklung von neuen Technologien

erzielt wurde (mind. 60% des Gesamtumsatzes);

- Das Eigentum an dem in China entwickelten geistigen Eigentum.

Zusätzlich ist dieser Status nur für Unternehmen möglich, deren Tätigkeit bzw. Produkte in den von der chinesischen Regierung festgelegten Anwendungsbereich (u.a. Luft- und Raumfahrt, Pharmaindustrie, Unterhaltungselektronikindustrie) fallen.

### Voraussetzungen für den ATSE-Status

Damit ein Unternehmen den ATSE-Status erhalten kann, muss es zumindest in einem der folgenden „Advanced and New Technology Services“ tätig sein:

- Information Technology Outsourcing (ITO)
- Business Process Outsourcing (BPO)
- Knowledge Process Outsourcing (KPO) – mit fortgeschrittener Technologie und umfangreicher F&E-Tätigkeit

Weitere Voraussetzungen sind:

- Mehr als 50% der Mitarbeiter verfügen über einen Hochschulabschluss;
- Mehr als 50% des Umsatzes stammt von „Advanced and New Technology Services“;
- Mehr als 35% des Umsatzes stammt aus für ausländische Unternehmen getätigte F&E.

Schlussendlich muss das Unternehmen in einer der 21 Modellstädte<sup>30</sup> registriert und tätig sein.

### Voraussetzungen für die steuerbefreite Übertragung qualifizierender Technologien

Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit die Übertragung steuerbefreit ist:

- Beim Überträger muss es sich um ein in China ansässiges Unternehmen handeln;
- Übertragungen im Inland als auch ins Ausland müssen von den jeweilig zuständigen Behörden anerkannt werden;
- Allenfalls bestehen noch weitere Voraussetzungen, abhängig von den unterschiedlichen Behörden.

Zusätzlich muss die zu übertragende Technologie in den vom Finanzministerium (MOF) und von der Steuerverwaltung (SAT) festgelegten Geltungsbereich fallen. Dieser umfasst unter anderem:

- Patent-Technologie
- Urheberrecht an Computersoftware
- Biopharmazeutische Produkte

## Singapur

### Überblick

Singapur gilt ähnlich wie die Schweiz als ein führender Wissenschafts- und Innovationsstandort. Als Erfolgsrezept wird versucht, die öffentliche F&E-Tätigkeit auszubauen und die private zu fördern. So verfügt Singapur unter anderem auch über ein mehrstufiges, Input-basiertes System zur Förderung steuerlicher Anreize für F&E.

### Art der steuerlichen Förderung von F&E

Singapurs eigentliches Steueranreiz-Modell basiert auf dem System einer erhöhten Abzugsfähigkeit von qualifizierenden F&E-Aufwänden. Dabei sind verschiedene Sätze massgebend, abhängig von der Art der qualifizierenden Tätigkeiten bzw. Ausgaben. So besteht zunächst eine allgemeine Abzugsfähigkeit von F&E-Aufwänden im Umfang von 100%. Darüber hinaus können qualifizierende F&E-Auslagen mit zusätzlich 50% in Abzug gebracht werden. Diese zusätzliche Abzugsfähigkeit wurde im Rahmen des Budgets 2014 bis zum Jahr 2025 verlängert.

Des Weiteren können spezifische F&E-Aufwände, welche im Zusammenhang mit von der Regierung genehmigten F&E-Projekten entstanden sind, zu

200% in Abzug gebracht werden. Diese Form der Abzugsfähigkeit von F&E-Aufwänden ist momentan bis ins Jahr 2020 möglich.

Zusätzlich verfügt Singapur über das sogenannte „Productivity and Innovation Credit“-Modell (PIC-Modell). Im Rahmen dieses Modells können Unternehmen bis zum Jahr 2018 qualifizierende F&E-Aufwände im Umfang von S\$ 400'000 zu 400% in Abzug bringen. KMU<sup>31</sup> können auf zusätzlich S\$ 200'000 qualifizierenden F&E-Aufwänden diesen Abzug geltend machen. Auf jenen qualifizierenden F&E-Kosten, die diese Summen übersteigen, ist, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, weiterhin der 100%ige bzw. 150%ige Abzug möglich. Das PIC-Modell bietet Unternehmen ausserdem die Möglichkeit, während den Jahren 2015 bis 2018 60% der ersten S\$ 100'000 qualifizierenden F&E-Aufwände in eine Barvergütung umzuwandeln. Allgemein können nicht genutzte F&E-Aufwände auf die darauffolgenden Jahre angerechnet werden.

### Qualifizierende Aufwände/Tätigkeiten

In Singapur fallen unter F&E systematische und experimentelle Untersuchungen im Bereich der Wissenschaft und Technologie, welche technisches Risiko involvieren und auf das Erlangen neuen Wissens abzielen oder bestehendes Wissen weiterentwickeln. Zu den allgemein abzugsfähigen F&E-Kosten gehören grundsätzlich:





- Lohnkosten im Zusammenhang mit F&E-Tätigkeit;
- Materialkosten, welche im Rahmen der F&E-Tätigkeit anfallen werden;
- Ausgelagerte Auftrags-F&E (somit ist also jeweils der Auftraggeber abzugsberechtigt).

Um von dem zusätzlichen 50%-Abzug profitieren zu können, müssen die F&E-Tätigkeiten in einen vorgegebenen Katalog fallen. Darin werden hauptsächlich die Lohnkosten des F&E-Personals sowie spezifische Materialkosten für den F&E-Prozess aufgezählt. Allgemein kann gesagt werden, dass es sich hierbei um eine engere Definition handelt als bei der allgemeinen Abzugsfähigkeit. In beiden Fällen gilt jedoch, dass die F&E-Tätigkeit in Singapur selber stattfinden muss (ob vertraglich ausgelagert oder nicht spielt diesbezüglich keine Rolle). Die doppelte Abzugsfähigkeit für Kosten im Zusammenhang mit F&E-Projekten umfasst unter anderem:

- Lohnkosten des beteiligten Personals;
- Materialkosten, welche im Rahmen der F&E-Tätigkeit anfallen;
- Entwicklungskosten;
- Mit dem Projekt zusammenhängende Gemeinkosten.

Die bereits erwähnten F&E-Aufwände gelten grundsätzlich auch für die Qualifikation für das PIC-Modell. Bei Anwendung dieses Modells können aber auch qualifizierende Kosten in Abzug gebracht werden, welche ausserhalb von Singapur anfallen.

## Indien

### Überblick

Indien bietet für F&E-betreibende Unternehmen eine Vielzahl von F&E Förderungsmassnahmen, wobei sich nur ein Teil davon auf die steuerliche Förderung bezieht. Nachfolgend werden nur diese Anreize genauer erläutert.

### Arten der steuerlichen Förderung von F&E

#### Input-basierte Steueranreize

Zunächst sind in Indien qualifizierende F&E-Ausgaben zu 100% abzugsfähig. Diese allgemeine Abzugsfähigkeit ist branchenunabhängig und beinhaltet auch F&E-Kosten, welche bereits vor der eigentlichen Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit anfallen. Die Kosten müssen aber in je-

dem Fall vom „Department of Scientific and Industrial Research“ (DSIR) anerkannt werden. Für Unternehmen in ausgewählten Branchen (z.B. Biotechnologie) sowie für ausgewählte Tätigkeiten (z.B. Produktion gewisser Produkte) besteht die Möglichkeit, betriebsinternen F&E-Aufwand mit 200% in Abzug zu bringen. Bei diesem Aufwand muss es sich ebenfalls um vom DSIR anerkannten Aufwand handeln. In beiden Fällen (100% und 200% Abzugsfähigkeit) können nicht-genutzte F&E-Aufwände während den folgenden acht Jahren geltend gemacht werden.

Ein weiterer Steueranreiz betrifft Beiträge an öffentliche Einrichtungen oder private Unternehmen, welche auf F&E ausgerichtet sind. Die Abzugsfähigkeit dieser Beiträge variiert zwischen 125% und 200%, abhängig vom Empfänger des Beitrags und der jeweiligen Behörde, von welcher der Empfänger eine Genehmigung erhalten hat.

#### Weitere Steueranreize

Neben den Input-basierten Steueranreizen gewährt Indien Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen sogenannte „Tax Holidays“. Die Unternehmen müssen dazu für ausländische Auftraggeber F&E tätigen bzw. die Resultate an diese exportieren und eigene F&E-„Units“ in sogenannten „Special Economic Zones“ (SEZ) betreiben. Dabei sind Erträge aus der für ausländische Auftraggeber getätigten und exportierten F&E während den ersten fünf Jahren voll steuerbefreit und während den anschliessenden fünf Jahren hälftig befreit. Werden diese Erträge einer speziell dafür vorgesehenen Reserve zugeteilt, sind sie weitere fünf Jahre steuerbefreit.

Weitere Steueranreize betreffen die Zollgebühren und die Verbrauchsteuer. So ist der Import gewisser Produkte durch F&E-Unternehmen oder Forschungseinrichtungen von den Zollgebühren befreit oder wird vermindert besteuert. Ebenfalls sind Forschungseinrichtungen bei der Beschaffung von notwendigem F&E-Equipment von der Verbrauchsteuer befreit. Schlussendlich besteht in Indien die Möglichkeit, gewisse Vermögenswerte beschleunigt abzuschreiben.

### Qualifizierende Aufwände/Tätigkeiten

#### Allgemein

In Indien werden unter F&E Tätigkeiten verstanden, welche dazu dienen, das Wissen im Bereich der Naturwissenschaften und der angewandten Forschung zu erweitern. Darunter werden unter

anderem die Entwicklung neuer Technologien und Techniken, Produkte- und Verfahrensoptimierung sowie die Ausarbeitung neuer Analyse- und Testverfahren subsummiert.

Daraus abgeleitet, gelten unter anderem folgende F&E-Aufwände als qualifizierend:

- Lohnaufwand in direktem Zusammenhang mit der F&E-Tätigkeit;
- Materialkosten in direktem Zusammenhang mit der F&E-Tätigkeit;
- Aufwand im Zusammenhang mit klinischen Studien, sofern vorher eine entsprechende behördliche Bestätigung eingeholt wurde.

Demgegenüber werden Gemein- und Verwaltungskosten sowie der Abschreibungsaufwand nicht zu den qualifizierenden F&E-Aufwänden gezählt. Des Weiteren muss die qualifizierende Tätigkeit in Indien selber stattfinden.

#### **Doppelte Abzugsfähigkeit**

Die Abzugsfähigkeit im Umfang von 200% steht, wie bereits angesprochen, nur für gewisse Branchen bzw. Tätigkeiten zur Verfügung. Dazu muss jeweils für die F&E betreibende Einrichtung eine entsprechende Genehmigung von der DSIR eingeholt werden. Um eine solche Genehmigung zu erhalten, sollte die Einrichtung über eigenes Personal verfügen sowie eine separate Buchhaltung führen.

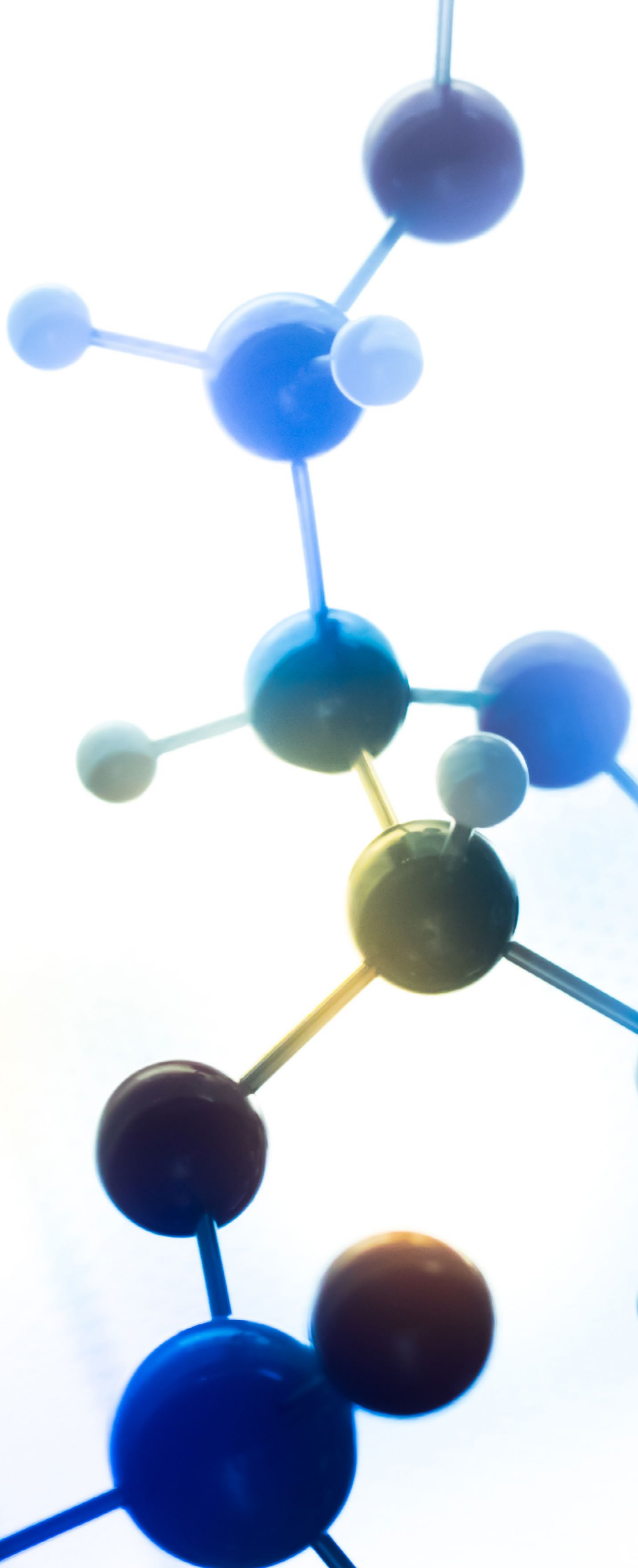
#### **Abzugsfähigkeit von Beiträgen für F&E**

Damit die Beiträge an F&E-Einrichtungen erhöht abgezogen werden können, müssen letztere gewisse Voraussetzungen erfüllen. So besteht eine 125%-200%ige Abzugsfähigkeit für Beiträge an staatliche F&E-Einrichtungen, Universitäten oder im Rahmen spezifischer, vom Staat genehmigter Forschungsprogramme. Des Weiteren können Beiträge an F&E-Unternehmen im Umfang von 125% abgezogen werden, sofern der Empfänger:

- in Indien registriert ist;
- es sich um ein auf F&E ausgerichtetes Unternehmen handelt;
- über eine entsprechende staatliche Genehmigung verfügt.

#### **Tax Holiday**

Um eine für diesen Steueranreiz qualifizierende F&E-„Unit“ in einer SEZ zu betreiben, braucht es ein Genehmigungsschreiben des „Development Commissioner“. Des Weiteren betreffen diese Massnahmen nur jene F&E-Dienstleistungen, welche Indien verlassen.



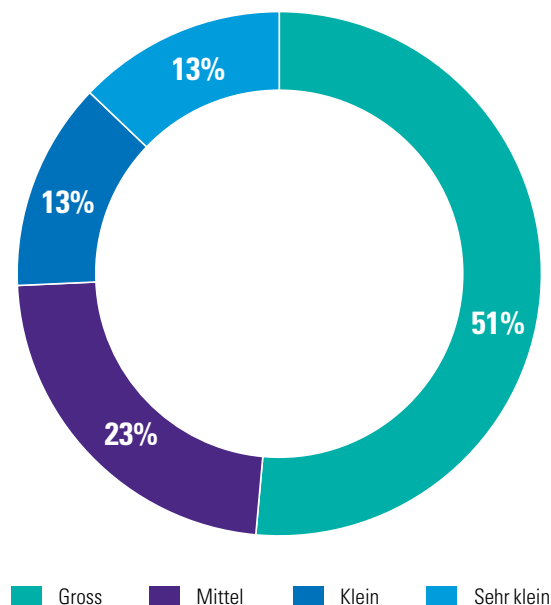
## Anhang II: Ergänzung zur Survey

Nachfolgend werden Ergebnisse einzelner Fragen, welche im Kapitel „Survey“ nur summarisch erwähnt wurden, genauer dargestellt.

### Generelle Informationen über die Teilnehmer

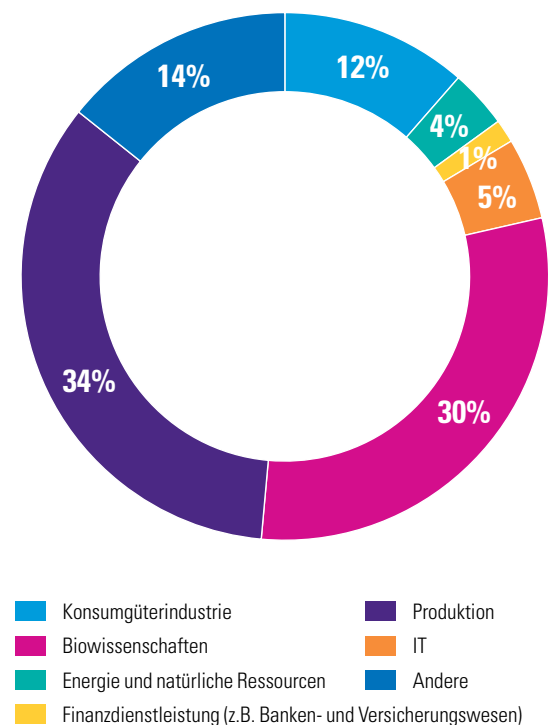
Wie anhand der nachstehenden Darstellung ersichtlich ist, haben Unternehmen aller Grössen teilgenommen (die Einteilung richtet sich nach der KMU-Definition der Europäischen Kommission)<sup>32</sup>. Dennoch bilden grosse Unternehmen (mit mehr als 250 Vollzeitarbeitsstellen) mit 51 % das grösste Teilnehmerfeld.

Wählen Sie Ihre Unternehmensgrösse gemäss den Grenzwerten (Mitarbeiterzahl) der KMU-Definition der Europäischen Kommission.



Die Teilnehmer sind hauptsächlich im Bereich der Biowissenschaften (30%) und der Produktion tätig (34%).

In welchem Sektor sind Sie tätig?



Betrachtet man die Biowissenschaften genauer, zeigt sich, dass 41% dieser Unternehmen in der Pharmaindustrie tätig sind. Die verbleibenden 59% verteilen sich gleichmässig auf Chemieindustrie, Medtech-Industrie und Biotech-Industrie.

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

89% der teilnehmenden Unternehmen betreiben in erster Linie angewandte Wissenschaft. Die verbleibenden 11% legen den Fokus auf Grundlagenforschung. Hier muss jedoch angemerkt werden, dass die teilnehmenden Unternehmen häufig sowohl angewandte Forschung als auch Grundlagenforschung betreiben. Entsprechend beschreiben diese Prozentzahlen lediglich die Hauptforschungsausrichtung.



Gemäss den Angaben der Teilnehmer verfügen 65% über spezifische F&E-Einrichtungen. Die verbleibenden 35% betreiben F&E innerhalb der gewöhnlichen Infrastruktur.

Die Hauptstandorte dieser F&E-Einrichtungen befinden sich, wie erwartet und ähnlich der KPMG Umfrage aus dem Jahr 2011, in der Schweiz und den USA. Ebenfalls erkenntlich ist Chinas wachsende Bedeutung als F&E-Standort. So betreiben 33% der teilnehmenden Unternehmen in China F&E. Des Weiteren ist auch Deutschland mit 25% ein häufig gewählter Standort für F&E.

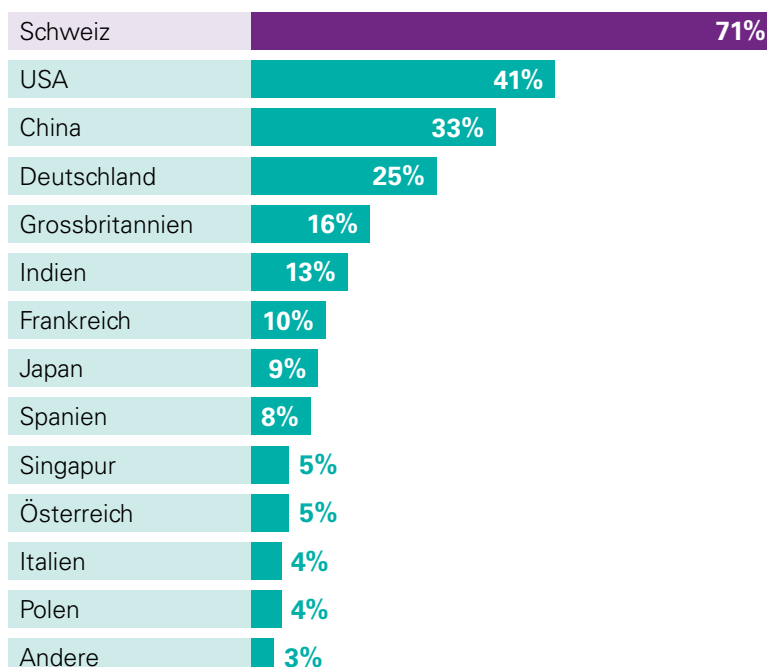
Die F&E-Auslagen von 65% der befragten Unternehmen liegen zwischen 1% und 10% der Gesamtauslagen. Weitere 25% der Unternehmen gaben an, dass ihre F&E-Auslagen mehr als 10% der totalen Auslagen betragen. Bei den verbleibenden 10% der befragten Unternehmen betragen die F&E-Auslagen weniger als 1% der Gesamtauslagen.

Mit Fokus auf die Schweiz gaben mehr als die Hälfte der teilnehmenden Unternehmen an, dass über 50% ihres jährlichen F&E-Aufwands in der Schweiz anfällt. Nur ein Viertel der Teilnehmer hat weniger als 10% ihrer F&E-Aufwände in der Schweiz. In Summen ausgedrückt, beträgt der F&E-Aufwand in der Schweiz von 39% der teilnehmenden Unternehmen mehr als CHF 5 Mio. jährlich. 27% der befragten Unternehmen gaben an, dass ihr in der Schweiz anfallender F&E-Aufwand zwischen jährlich CHF 0,5 und 5 Mio. beträgt. Die F&E-Auslagen der verbleibenden 25% belaufen sich auf weniger als CHF 0,5 Mio. jährlich.

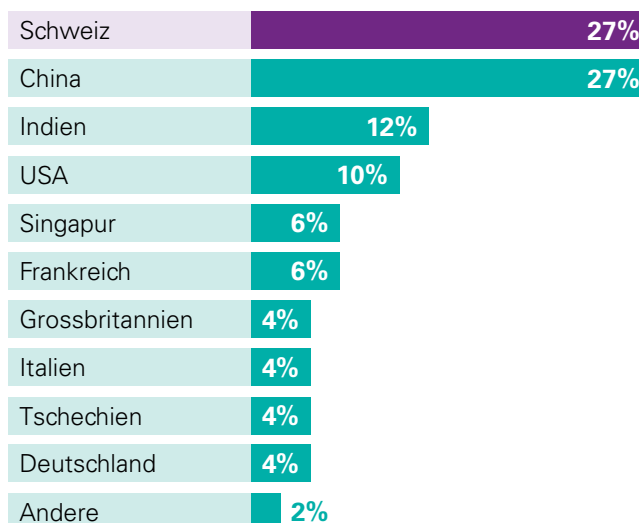
35% der befragten Unternehmen haben innerhalb der vergangenen fünf Jahre neue F&E-Zentren aufgebaut. Dabei wurden vor allem die Schweiz und China als bevorzugte Standorte für den Aufbau neuer F&E-Standorte angegeben. Daneben werden auch Länder wie Indien, USA, Singapur und Frankreich vermehrt als neuen F&E-Standort in Betracht gezogen.

Von den befragten Unternehmen profitieren bereits 31% von steuerlichen F&E-Förderungs-massnahmen. Dabei sind die USA mit 35% das meistgenannte Land, gefolgt vom Vereinigten Königreich (25%), Frankreich (23%), Spanien (16%) und China (11%). 71% der teilnehmenden Unternehmen profitieren hauptsächlich von einer Input-basierten F&E-Steuerförderung. Dem-

### In welchen Ländern befinden sich Ihre F&E Zentren?



### Wo hat Ihr Unternehmen in den letzten fünf Jahren F&E-Zentren oder Einrichtungen errichtet? (Betrifft nur jene, welche überhaupt solche in den letzten fünf Jahren aufgebaut haben)



gegenüber profitieren nur 11% der befragten Unternehmen von Output-basierten Steueranreizen. Weitere 16% der Teilnehmer profitieren von beiden Arten der Förderung und die verbleibenden 2% von anderen F&E-Steueranreizen (z.B. beschleunigte Abschreibung).

# Quellenverzeichnis

- 1 Vgl. bspw. S. Dutta, B. Lanvin & S. Wunsch-Vincent (2014), Global Innovation Index 2014.
- 2 Vgl. bspw. OECD (2013), Taxation and knowledge-based capital, in Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation; oder TAXUD/2013/DE315 A Study on R&D Tax Incentives, final report.
- 3 Botschaft vom 5. Juni 2015 zum Unternehmenssteuerreformgesetz III, BBl 2015 5081 ff. Ziff. 1.1.1.1.
- 4 OECD (2005), Oslo Manual – Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3rd Ed.
- 5 Basiert im Wesentlichen auf Bundesamt für Statistik (2014), F&E in der schweizerischen Privatwirtschaft 2012. Die Erhebung wird seit 1983 alle drei Jahre und seit 1992 alle vier Jahre durchgeführt.
- 6 Umfasst sämtliche Ausgaben für F&E, welche Unternehmen selbst, d.h. in ihren eigenen Räumlichkeiten durchführen.
- 7 S. Dutta, B. Lanvin & S. Wunsch-Vincent (2014), Global Innovation Index 2014, S. XXIV.
- 8 Der „Innovation Output“ bezeichnet die Ergebnisse und Resultate von Innovations-tätigkeiten innerhalb der Landeswirtschaft.
- 9 In diesem Fall: Unternehmen mit weniger als 100 Beschäftigten.
- 10 Bundesamt für Statistik (2014), F&E in der schweizerischen Privatwirtschaft 2012, S. 18.
- 11 Bundesamt für Statistik (2014), F&E in der schweizerischen Privatwirtschaft 2012, S. 25.
- 12 Bundesamt für Statistik (2014), F&E in der schweizerischen Privatwirtschaft 2012, S. 25.
- 13 Siehe <http://www.kti.admin.ch>.
- 14 Kommission für Technologie und Innovation KTI, 2011, Jahresbericht Förderagentur für Innovation KTI 2010, S. 6.
- 15 Zur Abfederung der Folgen der Frankenstärke hat der Bund diesen Betrag 2011 und 2012 befristet um insgesamt 20 Millionen CHF erhöht; vgl. Eidgenössisches Volkswirtschaftsdepartement, Medienmitteilung vom 16. Februar 2011.
- 16 Bundesamt für Statistik (2014), F&E in der schweizerischen Privatwirtschaft 2012, S. 42.
- 17 Bundesamt für Statistik (2014), F&E in der schweizerischen Privatwirtschaft 2012, S. 6.
- 18 Botschaft zur Volksinitiative „Gegen Masseneinwanderung“ vom 7. Dezember 2012, BBl 2013 291 ff.
- 19 Vgl. Motion Noser/liberale Fraktion vom 17.12.2008; Motion Hurter vom 19.3.2010.
- 20 Beispielsweise Frankreich, das Vereinigte Königreich, Tschechien, China, Indien, Singapur, die Vereinigten Staaten, Spanien oder Kanada; vgl. Kapitel 5, Steuerliche Förderung von F&E im Ausland.
- 21 Vgl. A. Müller / R. Gramigna / T. Linder, Forschungsstandort Schweiz – mehr Attraktivität durch steuerliche Anreize, Konkreter Vorschlag für die Einführung von steuerlichen Fördermassnahmen, in: Der Schweizer Treuhänder, 2008/10, S. 803 ff.
- 22 OECD (2002), Frascati Manual – Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development.
- 23 OECD (2005), Oslo Manual – Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3rd Ed., S. 31 ff.
- 24 European Commission (2015), A Study on R&D Tax Incentives – Final Report, Working Paper N. 52, S. 91 ff.
- 25 Weitere Informationen dazu in Anhang II.
- 26 Europäische Kommission (2006), Die neue KMU-Definition – Benutzerhandbuch und Mustererklärung.
- 27 Ein System, das ein „Tracking and Tracing“ vorsieht (das Nachführen und Verfolgen von bestimmten F&E-Aufwendungen), ist eher abzulehnen, da es einen unverhältnismässigen Aufwand seitens Steuerpflichtigen und Behörden darstellt.
- 28 Vgl. Entwurf Art. 24a II StHG.
- 29 BBl 2015 5100 Ziff. 1.2.5.
- 30 Beijing, Tianjin, Shanghai, Chongqing, Dalian, Shenzhen, Guangzhou, Wuhan, Harbin, Chengdu, Nanjing, Xi'an, Jinan, Hangzhou, Hefei, Nanchang, Changsha, Daqing, Suzhou, Wuxi and Xiamen.
- 31 Darunter werden Unternehmen subsummiert, welche weniger als S\$ 100'000 Jahresumsatz generieren und weniger als 200 Arbeitnehmer beschäftigen.
- 32 Die neue KMU-Definition – Benutzerhandbuch und Mustererklärung, Europäische Kommission, 2006.
- \* Die Autorenschaft dankt Joshua Lehmann herzlich für seine wertvolle Unterstützung.

# Kontakt

Für weitere Informationen  
besuchen Sie uns online auf  
kpmg.ch oder kontaktieren:

## **Stefan Kuhn**

Partner

Head of Corporate Tax

**T:** +41 58 249 54 14

**E:** stefankuhn@kpmg.com

## **Maxim Dolder**

Senior Consultant

Corporate Tax

**T:** +41 58 249 77 23

**E:** mdolder@kpmg.com

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

[kpmg.com/socialmedia](http://kpmg.com/socialmedia)



[kpmg.com/app](http://kpmg.com/app)



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.

© 2016 KPMG AG ist eine Konzerngesellschaft der KPMG Holding AG und Mitglied des KPMG Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, der KPMG International Cooperative ("KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts. Alle Rechte vorbehalten.