

**Lukas Scherer**

MLaw, dipl. Steuerexperte, Rechtsanwalt
Associate, Prager Dreifuss AG, Zürich
www.prager-dreifuss.com

**Manuel Vogler**

MLaw, Rechtsanwalt
Associate, Prager Dreifuss AG, Zürich
www.prager-dreifuss.com

STAF

Patentbox und F & E-Überabzug: Sind sie der Mühe wert?

Seit dem 1. Januar 2020 stehen die Patentbox und der Zusatzabzug für F & E-Aufwendungen für die steuerliche Innovationsförderung in der Schweiz zur Verfügung. Die Kantone haben in der Ausgestaltung der Patentbox und des Zusatzabzugs für F & E-Aufwendungen einen einigermaßen grossen Gestaltungsspielraum. Beträchtliche interkantonale Unterschiede in der steuerlichen Attraktivität sind das Resultat. Die Autoren stellen im nachfolgenden Beitrag die wichtigsten Überlegungen für die Praxisanwendung zur Patentbox sowie zum Zusatzabzug für F & E-Aufwendungen dar.

Seit dem 1. Januar 2020 ist der «Kuhhandel» Steuerreform und AHV-Finanzierung (hiernach «STAF») in Kraft. Die international in die Kritik geratenen kantonalen Steuerprivilegien für Holdinggesellschaften, Domizil- und gemischte Gesellschaften wurden damit abgeschafft und neue Steuer-Instrumente – namentlich die Patentbox und der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand (hiernach «F & E-Überabzug») zwecks Förderung des Innovationsstandorts Schweiz – eingeführt.

Nun, knapp ein Jahr nach Inkrafttreten der STAF, kommt je länger, je mehr das Gefühl auf, dass diese beiden Massnahmen, mit Ausnahme bei multinationalen Konzernen wie Pharmaunternehmen, in einen Dornröschenschlaf gefallen sind. Dies ist nicht weiter verwunderlich, denn in den meisten Kantonen fehlen entweder hilfreiche publizierte Erläuterungen oder die Praxis steckt noch in den Kinderschuhen. Die wenigen verfügbaren Praxishinweise sind darüber hinaus meist kompliziert. KMU scheuen sich daher möglicherweise davor, sich vertieft mit den Einsparmöglichkeiten der Patentbox und des F & E-Überabzugs auseinanderzusetzen. Die Autoren veranschaulichen in diesem Beitrag anhand ihrer Erkenntnisse aus der Praxis, dass sich die Patentbox sowie teilweise der F & E-Überabzug auch für KMU lohnen kann, sofern die richtigen Weichen gestellt werden. Dabei wird dargelegt, wie sich die Patentbox sowie der F & E-Überabzug in der Steuerpraxis bisher etabliert haben. Das Fazit kann dabei vorweggenommen werden: Die Patentbox sowie der F & E-Überabzug sind für KMU und Start-ups nur interessant, wenn sie mit möglichst geringem administrativem Aufwand beansprucht werden können, damit sich die Mühe am Schluss auch auszahlt.

qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands (hiernach «F & E-Aufwand») zum gesamten F & E-Aufwand pro Patent steht.² Es lässt sich erahnen, dass bei der Umsetzung je nach Kanton der Teufel im Detail liegen kann. Die Patentbox ist eine zwingende STAF-Massnahme und deshalb in sämtlichen Kantonen vorgesehen. Der Bund hat den Kantonen bei der konkreten Ausgestaltung aber einen gewissen Spielraum überlassen, namentlich was die maximale Begrenzung der steuerlichen Freistellung des Patentgewinns betrifft. Die Kantone konnten so ihre Patentbox nach eigenen Ansprüchen ausgestalten und den Unternehmen entweder ein attraktives Instrument anbieten³ oder sie durch eine restriktive Ausgestaltung implizit von der Anwendung abhalten.⁴

1.1 Welches sind die wichtigsten Eckpfeiler einer profitablen Patentbox?

Sämtliche Schweizer Unternehmen, die in gewisser Weise F & E-Tätigkeiten nachgehen und ihr Wissen patentiert haben, sollten sich die Frage stellen, was eine profitable Patentbox ausmacht. Oder anders ausgedrückt: Wann lohnt sich der ganze Aufwand?

Der wichtigste Faktor ist, dass mit den für die Patentbox vorgesehenen Patenten genügend

1. Patentbox

Seit Inkrafttreten der STAF profitiert der auf Patente entfallende Reingewinn von einer maximalen steuerlichen Freistellung von 90 Prozent,¹

vorausgesetzt, dass für diese Patente eine Patentbox errichtet wurde. So einfach dies theoretisch klingt, so schwierig zeigt sich die praktische Umsetzung. Denn nur der Reingewinn profitiert von dieser Privilegierung, der im Verhältnis des

Ertrag erzielt wird. In der Praxis gilt die Dau-menregel, dass sich die Patentbox erst lohnt, wenn eine Patentgewinnmarge von 5 Prozent oder höher erzielt wird. Start-ups, die mit ihren Patenten oder Produkten tendenziell erst zu einem späteren Zeitpunkt eine solche Gewinnmarge erzielen, sollten sich von dieser Dau-menregel aber nicht abschrecken lassen. Denn auch bei anfänglicher Verlusterzielung kann ein früher Eintritt in die Patentbox ratsam sein (vgl. nachfolgend Punkt 1.5).

Aus zeitlicher Sicht ist für die Profitabilität der Patentbox ausschlaggebend, dass die Patente oder vergleichbaren Rechte einen möglichst langen (Patent-)Schutz geniessen (hiernach Punkt 1.2) und der Patentboxeintritt deshalb möglichst früh erfolgt (mehr dazu in Punkt 1.3). Gilt der gesetzliche Patentschutz beispielsweise nur noch während 3 von maximal 20 Jahren, lohnt sich die Patentbox offenkundig nicht.

Weiter kommt die lokale Innovationsförderung ins Spiel: Für die Ermittlung des relevanten Patentboxgewinns ist aufgrund des Nexusquotienten⁵ wichtig, dass sich möglichst viele F&E-Tätigkeiten auf das betreffende Patent beziehen und diese Tätigkeit im Idealfall ausschliesslich in der Schweiz ausgeübt wird. Denn je höher der Nexusquotient ist (im Idealfall 100 Prozent), desto tiefer wird die effektive Steuerbelastung ausfallen. Der hierfür relevante F&E-Aufwand wird primär anhand des in der Schweiz anfallenden personellen Aufwands (beispielsweise Löhne und Sozialversicherungsabgaben für F&E-Personal) hergeleitet.

Schliesslich sollte der Ansatz von «keep it simple» gelten. Theoretisch könnte für jedes einzelne Patent eine Patentbox errichtet werden. Praktisch ergibt dies keinen Sinn. Denn je weniger Patentboxen vom Unternehmen verwendet werden, desto geringer ist der administrative Aufwand (vgl. nachfolgend Punkt 1.4).

Der wichtigste Faktor ist letztlich aber, dass der jeweilige Kanton die Patentbox attraktiv ausgestaltet hat. Die Errichtung der Patentbox in einem «unattraktiven» Kanton lässt das Unterfangen zu einer vergeblichen Liebesmüh verkommen. Wie dies verhindert werden kann, deuten die Autoren nachfolgend in Punkt 1.6 an.

1.2 Was ist aus zeitlicher Sicht zu beachten?

Der Bundesrat hat in der Patentbox-Verordnung vom 13. November 2019⁶ festgehalten, dass die privilegierte Patentboxbesteuerung erst im Zeitpunkt der Erteilung, nicht bereits im Zeitpunkt der Anmeldung des Patents, in Anspruch genommen werden kann.⁷

Da die ermässigte Patentboxbesteuerung an ein bestehendes Patent anknüpft, endet diese Privilegierung in der Steuerperiode, in welcher das zugrunde liegende Patent erlischt; also ex tunc

für die gesamte laufende und sämtliche nachfolgenden Steuerperioden.⁸

Nebst der Frage zum frühestmöglichen Zeitpunkt der Errichtung der Patentbox hat sich der Bundesrat zur Problematik geäussert, was mit einer Patentbox und der bereits erfolgten privilegierten Besteuerung passiert, wenn das Patent nachträglich gerichtlich aberkannt wird. So ist bei einer erfolgreichen Anfechtung eines Patents mittels Patentschutzklage kein Nachsteuerverfahren möglich. Der Fiskus kann die ermässigte Besteuerung der vergangenen Steuerperioden also nicht rückgängig machen. Im Sinne des Bundesrats soll die Aberkennung des Patents dem steuerpflichtigen Unternehmen somit nicht zum Nachteil gereichen. Das Nachbesteuerungsverbot betrifft sowohl definitive wie auch provisorisch veranlagte Steuerperioden.⁹ Unter all diesen zeitlichen Aspekten sind Schweizer Unternehmen gut beraten, die Zeitspanne zwischen Patentanmeldung und Erteilung des Patents möglichst kurz zu halten, um von einer möglichst langen ermässigten Patentbesteuerung zu profitieren. Soll die Patentbox für die Steuerperiode 2020 errichtet werden, würde jetzt akuter Handlungsbedarf bestehen. Dies, weil die Jahresrechnung 2020 die nötigen Positionen bereits berücksichtigen muss, damit die Umsetzung für Steuerzwecke möglich ist. Allfällige Anpassungen von Konten und Detaillierungsgraden müssten bereits enthalten sein.

1.3 Die Entry Tax – Wie gehen Sie damit am besten um?

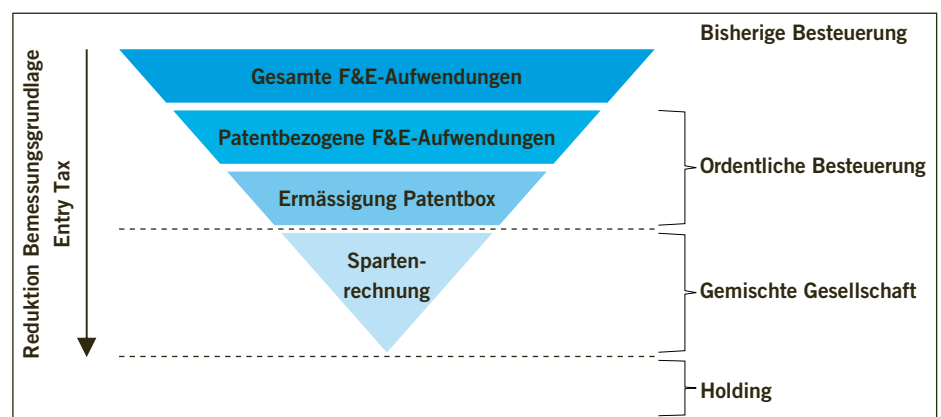
Entscheidet sich ein Unternehmen für die Einführung einer Patentbox, ist sogleich das «Eintrittsticket» fällig. Denn das Unternehmen muss über den gesamten bereits berücksichtigten F&E-Aufwand sowie über einen allfälligen F&E-Überabzug¹⁰ abrechnen (hiernach die sogenannte «Entry Tax»). Dieser Pferdefuss dürfte nebst dem befürchteten administrativen Aufwand einer der Gründe sein, weshalb die Patentbox bislang noch nicht so populär ist. Eine Kapitulation einzig aufgrund der Entry Tax

ist aus Sicht der Autoren allerdings nicht notwendig. Denn die Entry Tax betrifft höchstens 90 Prozent des patentbezogenen F&E-Aufwands. Bei vorheriger Besteuerung als Holding- oder gemischte Gesellschaft ist zudem keine beziehungsweise nur eine reduzierte Entry Tax geschuldet. Auch ist der Eintritt in die Patentbox nicht bei der Patentanmeldung, sondern erst mit Erteilung des Patents möglich; unabhängig davon, ob das Patent bereits Gewinne abwirft oder nicht. Und letztlich gibt es bei der Begleichung der Entry Tax grosse kantonale Unterschiede.¹¹

1.3.1 Wie bemisst sich die Entry Tax?

Der Erfassungszeitraum für die Aufrechnung der in der Vergangenheit geltend gemachten F&E-Aufwendungen wurde auf maximal zehn Jahre fixiert und ergibt sich aus der Patentbox-Verordnung.¹² Die Entry Tax fusst auf der Überlegung des Fiskus, dass dadurch die Gleichbehandlung des früher abzugsfähigen F&E-Aufwands und der zukünftig privilegiert besteuerten Patentgewinne erreicht wird.¹³ Die steuerliche Freistellung der Patentgewinne beläuft sich auf maximal 90 Prozent;¹⁴ einige Kantone bieten weit geringere Freistellungen an.¹⁵ Die konkrete kantonale steuerliche Freistellung der Patentgewinne muss zwangsläufig auch für die Entry Tax gelten; ansonsten würde gegen die vorgenannte Gleichbehandlung verstossen.¹⁶ Im Weiteren bedeutet dieser Gleichbehandlungsgrundsatz, dass zusätzlich ein allfälliges kantonales Steuerprivileg (Holdinggesellschaft, gemischte Gesellschaft oder Domizilgesellschaft) massgeblich ist. Bei bisheriger Besteuerung als gemischte Gesellschaft ist die Reduktion nach Massgabe der Spartenrechnung zusätzlich zu berücksichtigen. Bei vorheriger Besteuerung als Holdinggesellschaft kann per se keine Entry Tax anfallen; der F&E-Aufwand hatte bislang auf die kantonalen Gewinnsteuern keinen steuerreduzierenden Effekt.¹⁷ Vereinfacht bestimmt sich die Bemessungsgrundlage der Entry Tax demnach, wie in Abbildung 1 dargestellt.

Abbildung 1: Bemessungsgrundlage der Entry Tax



1.3.2 Wann ist die Entry Tax zu entrichten?

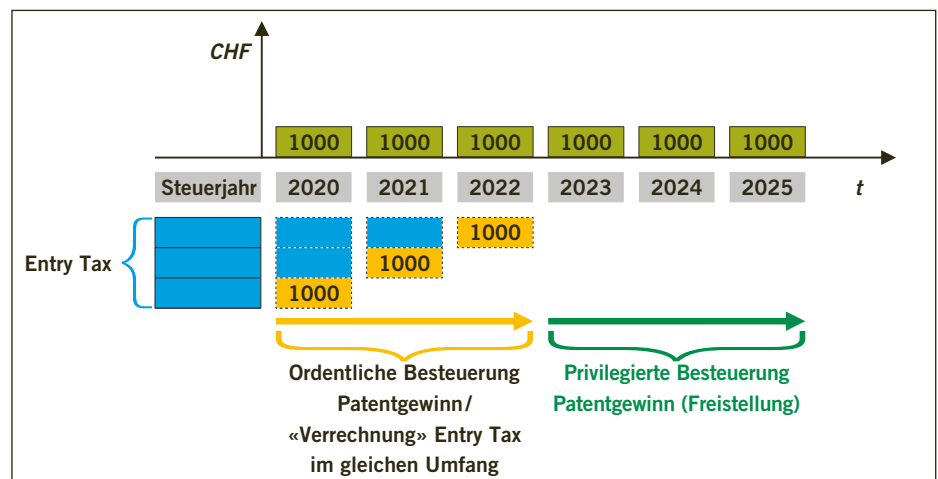
Grundsätzlich gilt, dass die Entry Tax im Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox zu entrichten ist. Ab dann profitieren die Patentgewinne von der steuerlichen Freistellung.

Gestützt auf diese Überlegung hat der Bundesrat in seiner Botschaft vorgesehen, dass die Entry Tax bei Eintritt in die Patentbox zu entrichten und im selben Umfang in der Steuerbilanz eine versteuerte stille Reserve zu bilden ist.¹⁸ Diese stille Reserve kann in den Folgejahren abgeschrieben und vom freigestellten Patentgewinn abgezogen werden. Diese Vorgehensweise ist ein Vorschlag des Bunds. Den Kantonen steht es zum Glück frei, die Entry Tax auf andere Weise sicherzustellen.¹⁹ Denn die Steuerlast für die vom Bund vorgesehene einmalige, vollständige Entrichtung bei Eintritt in die Patentbox dürfte vielen Unternehmen zu hoch sein und der Patentbox damit einen Riegel vorschieben.

Die meisten Kantone sehen deshalb vor,²⁰ dass die Entrichtung der Entry Tax mittels einer anderen Abrechnungsmethode erfolgt, bei welcher die Besteuerung über mehrere Jahre verteilt wird. Diese Methode bringt den Vorteil, dass das betroffene Unternehmen nicht schon bei Eintritt in die Patentbox über die gesamte Entry Tax abrechnen muss.²¹ Denn die Abrechnung erfolgt, indem die Patentgewinne während maximal fünf Jahren mit der Entry Tax «verrechnet» und bis zur vollständigen Abrechnung weiterhin ordentlich besteuert werden. Nach vollständiger Abrechnung oder Ablauf der fünfjährigen Maximalfrist profitiert das Unternehmen von der Freistellung seiner Patentgewinne.²² Über einen allfälligen, nach fünf Jahren noch nicht «verrechneten» Entry-Tax-Restbetrag ist spätestens in diesem Zeitpunkt abzurechnen. Die Überlegungen der Kantone beim Verrechnungsmodell liegen auf der Hand: Die Entry Tax führt nicht zu einem einmaligen einschneidenden Liquiditätsabfluss. Das Verrechnungsmodell birgt jedoch den Nachteil des höheren administrativen Aufwands. Zudem muss ein Unternehmen bis zur vollständigen Verrechnung warten, bis es in den Genuss der privilegierten Besteuerung kommt. Veranschaulicht reduziert sich die Entry Tax jährlich Stück für Stück im Umfang des qualifizierenden Patentgewinns, welcher bis zur vollständigen «Verrechnung» der Entry Tax ordentlich besteuert wird (siehe Abbildung 2).

Als weitere Lösung sieht beispielsweise der Kanton Basel-Stadt ein Einmalerledigungsverfahren vor. Hierbei wird die gesamte Entry Tax im Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox (beziehungsweise im betreffenden Steuerjahr) einmalig zu einem Sondersatz (im Kanton Basel-Stadt 0,5 Prozent) besteuert.²³ Vorteil dieses Modells ist, dass ein Unternehmen bereits mit Eintritt in die Patentbox von der privilegierten Besteue-

Abbildung 2: Jährliche Reduktion der Entry Tax



rung profitieren kann und der Boxeneintritt mit relativ geringem administrativem Aufwand verbunden ist.

Infolge der kantonalen Abrechnungsalternativen für die Entrichtung der Entry Tax kann ein Unternehmen die Wahl der passenden Methode von verschiedenen Faktoren abhängig machen. Ein wesentlicher Faktor dürfte die Budgetplanung sein, in welche die Entrichtung der Entry Tax miteinbezogen werden kann, um beispielsweise die Liquiditätsbedürfnisse der nahen Zukunft ideal zu berücksichtigen.²⁴

1.4 Wie sollen KMU ihre Patentbox idealerweise ausgestalten?

1.4.1 So wenig Patentboxen wie nötig

«Keep it simple»: Ausgangspunkt für eine erfolgreiche Patentbox ist, den administrativen Aufwand im Zusammenhang mit deren Errichtung und Verwaltung möglichst gering zu halten. Dies setzt voraus, dass ein KMU nur auf eine geringe Anzahl Patentboxen setzt. Denn für jede Patentbox muss bei Errichtung die relevante Entry Tax ermittelt werden. Zusätzlich sind der anwendbare Nexusquotient, der damit einhergehende relevante F&E-Aufwand sowie der dem Patent zugehörige Reingewinn je Patentbox jährlich zu bestimmen und zu dokumentieren.²⁵ Der Gesetzgeber hat dies antizipiert und festgelegt, dass für Produkte oder Produktgruppen, in denen Patente enthalten sind, eine Patentbox pro Produkt oder Produktgruppe errichtet werden kann. Dies bringt den Vorteil, dass der personelle Aufwand sowie der qualifizierende Patentgewinn bei einer Vielzahl von Patenten nicht mehr je Patent, sondern pro Produkt oder je Produktgruppe erfasst werden können. Ein weiterer Vorteil ist, dass der gesamte Gewinn des Produkts oder der Produktgruppe für die privilegierte Besteuerung der Patentbox qualifiziert.²⁶ Die Bündelung von Patenten in Produkten oder Produktgruppen bringt für Unternehmen auch den Vorteil, dass

nur das jüngste in den Produkten oder Produktgruppen enthaltene Patent für die zeitliche Erfassung der privilegierten Patentboxbesteuerung relevant ist.²⁷ Dadurch kann möglichst lange von der privilegierten Patentboxbesteuerung profitiert werden. Enthält das Produkt oder die Produktgruppe beispielsweise nur noch ein junges Patent, während die anderen relevanten Patente bald auslaufen, hindert dies die Anwendbarkeit der Patentbox auf den gesamten Gewinn des Produkts oder der Produktgruppe in keiner Weise, da bloss auf das jüngste Patent abgestellt wird.

1.4.2 Höchstmöglicher Nexusquotient

Im Einklang mit dem Grundgedanken der steuerlichen Innovationsförderung, die der Patentbox zugrunde liegt, profitierten Unternehmen am meisten von der Patentbox, wenn alle patentbezogenen F&E-Tätigkeiten in der Schweiz erfolgen. Dieser Faktor spiegelt sich im Nexusquotienten wieder, anhand welchem festgelegt wird, welcher Anteil des Patentgewinns von der privilegierten Besteuerung profitiert. Sofern ein Unternehmen also nicht bereits alle dem Patent unterliegenden F&E-Tätigkeiten in der Schweiz vornimmt und dies betrieblich/strategisch möglich ist, wäre eine Immigration der ausländischen F&E-Tätigkeiten vorteilhaft, damit der Nexusquotient möglichst hoch ausfällt.

1.4.3 Wahl des richtigen Kantons

Damit die optimale Ausgestaltung der Patentbox indes nicht zur Makulatur verkommt, ist es notwendig, dass der Kanton, in welchem ein Unternehmen die Patentbox errichtet, überhaupt eine attraktive Patentbox anbietet. Gerade auf KMU trifft dies zu, wenn viererlei gegeben ist: Erstens ist der kantonale Gewinnsteuersatz tief. Zweitens sieht der Kanton alternative Formen der Besteuerung der Entry Tax vor (vgl. vorne Punkt 1.3: Verrechnungsmodell oder Einmalbesteuerung). Drittens schöpft der Kanton die allgemeine Ent-

lastungsgrenze der STAF maximal aus (70 Prozent)²⁸ und zieht, viertens, den Patentgewinn gleichzeitig zu den maximal möglichen 90 Prozent in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns der Patentbox ein.²⁹ Sollte der aktuelle Sitzkanton dies nicht so handhaben, kann ein Standortwechsel in einen attraktiveren Kanton den gesuchten Vorteil bringen (siehe nachfolgend Punkt 1.6).

1.5 Lohnt sich die Patentbox auch für Start-ups?

Start-ups und junge Unternehmen, die neue und innovative Produkte entwickeln, sehen sich im Zusammenhang mit der Entwicklung eines Patents in der Regel mit sehr hohem F & E-Aufwand konfrontiert. Oft basiert das gesamte Geschäftsmodell auf Forschung und Entwicklung. Zwangsläufig werden sich daher in den ersten Jahren des Bestehens Verlustvorträge bilden. Im Kontext der Patentbox und der Entry Tax können diese Verlustvorträge auch vorteilhaft sein. Der Eintritt in die Patentbox ist erst mit Erteilung des betroffenen Patents möglich, dies jedoch unabhängig davon, ob das Patent bereits Gewinne abwirft oder nicht (vgl. vorne Punkt 1.2). Die bereits bestehenden (noch verrechenbaren) Verlustvorträge³⁰ können bei Eintritt in die Patentbox für die Entry Tax verwendet werden. Der Eintritt in die Patentbox sollte entsprechend möglichst früh erfolgen, um die Entry Tax möglichst tief zu halten und allfällige Verlustvorträge (noch) verrechnen zu können. Damit dies funktioniert, wäre es notwendig, dass sich das Start-up für die Grundleistung der Eintrittsbesteuerung gemäss Art. 24b Abs. 3 StHG entscheidet (vgl. vorne in Punkt 1.3).³¹ Gleiches müsste (z.B. im Kanton Basel-Stadt) grundsätzlich auch für das Einmalerledigungsverfahren gelten. Im Hinblick auf die privilegierte Besteuerung der Patentbox muss das Start-up jedoch kurz nach Eintritt in die Patentbox die Gewinnzone erreichen, damit es von der privilegierten Besteuerung optimal profitieren kann. Denn ergibt sich vor Ermittlung des qualifizierenden Reingewinns der Patentbox ein Verlust, kann zwangsläufig keine privilegierte Besteuerung in der laufenden Steuerperiode erfolgen. Und in den folgenden Steuerperioden wird der potenzielle Reingewinn im Umfang dieses Verlusts nicht ermässigt besteuert.³² Dies veranschaulicht, dass ein Start-up den Zeitpunkt der Patentanmeldung sowie des Patentboxeintritts gut mit der voraussichtlichen Profitabilität des Patents koordinieren sollte, damit möglichst lange von der privilegierten Patentboxbesteuerung profitiert werden kann.

1.6 Der Sitzkanton Ihres Unternehmens bietet keine attraktive Patentbox an?

Sofern der Sitzkanton des Unternehmens keine attraktive Patentbox anbietet, wird sich manche Geschäftsleitung fragen, ob ein Standortwechsel

den nötigen Vorteil bringen kann. Die Frage kann grundsätzlich bejaht werden. Die Möglichkeiten für die Umsetzung eines solchen Standortwechsels sind mannigfaltig. Zu denken ist z.B. an eine Abspaltung des relevanten Teils des Unternehmens inklusive der Patente in einen attraktiven Kanton oder die Übertragung der notwendigen Aktiven und Passiven in eine ausserkantonale Betriebsstätte. Unabhängig von der konkreten Umsetzung steht und fällt ein Standortwechsel mit der Begründung genügender Substanz im Zuzugskanton. Ansonsten würde dieses Vorhaben mit grosser Wahrscheinlichkeit in einer interkantonalen Doppelbesteuerung enden. Hinsichtlich der Entry Tax ist anzumerken, dass diese gemäss Praxis bei einem Standortwechsel nur im Zuzugskanton erhoben wird. Der Wegzugskanton geht mit anderen Worten in der Regel leer aus. Bei einem Standortwechsel mittels Begründung einer ausserkantonalen Betriebsstätte ist die Zuordnung der Entry Tax indes zuweilen unklar. Wird diese im Rahmen der interkantonalen Gewinnausscheidung alloziert, oder regeln die involvierten Kantone die Handhabung bilateral auf anderem Wege?³³

2. F & E-Überabzug

Der F & E-Überabzug ist neben der Patentbox die zweite STAF-Massnahme mit dem Zweck der Förderung des Innovationsstandorts Schweiz. Im Gegensatz zur Patentbox wird mit dieser Massnahme nicht der Gewinn aus Patenten privilegiert besteuert (Output-Förderung), sondern ein zusätzlicher steuerlicher Abzug für F & E-Aufwand zugelassen (Input-Förderung). Dieser Abzug liegt je nach Kanton bei bis zu 50 Prozent über dem geschäftsmässig begründeten F & E-Aufwand. Der F & E-Überabzug ist jedoch keine zwingende STAF-Massnahme. Die folgenden 16 Kantone haben sie unterschiedlich ausgestaltet eingeführt (siehe Abbildung 3).

Abbildung 3: F&E-Überabzug in den Kantonen

Kanton	Überabzug	Kanton	Überabzug
AG	150%	SG	140%
AR	150%	SO	150%
BL	120%	SZ	150%
FR	150%	TG	130%
GE	150%	TI	150%
JU	150%	VS	150%
NE	150%	ZG	150%
OW	150%	ZH	150%

Ähnlich wie bei der Patentbox haben die Kantone bei der Ausgestaltung dieses Zusatzabzugs einigen Spielraum. Als Resultat ergeben sich – abhängig vom Kanton – mehr oder min-

der attraktive Steuerplanungsmöglichkeiten. Die kantonale Praxis zum F & E-Überabzug hat sich seit dem Inkrafttreten bis zu einem gewissen Grad entwickelt. Die Schweizerische Steuerkonferenz (hiernach: «SKK») hat im Juni 2020 eine erste Analyse zum F & E-Überabzug veröffentlicht (hiernach «Analyse zum F & E-Überabzug»). Gewisse Kantone (beispielsweise ZH und AG) publizierten weiterführende Erläuterungen. Im Ergebnis führt dies dazu, dass die Umsetzung dieser verheissungsvollen Massnahme allerdings «vertechnisiert» wurde, obschon der Gesetzeswortlaut von Art. 25a StHG ein breites Anwendungsspektrum vorsieht. Bevor KMU oder Start-ups mit der Umsetzung der Massnahme verzagen, ist es jedoch elementar, vor lauter Bäumen den Wald nicht aus den Augen zu verlieren und sich zuerst auf die Kernfrage zu konzentrieren: Qualifizieren die Tätigkeiten des Unternehmens überhaupt für den F & E-Überabzug? Dazu mehr unter Punkt 2.2 hiernach.

2.1 Welche Branche kann den F & E-Überabzug beanspruchen?

Nebst klassischen F & E-Tätigkeiten im Bereich der Pharma-, Medizin- oder Ernährungsbranche zählt jegliche in anderen Branchen durchgeführte Forschung, Entwicklung oder Verbesserung von Anwendungen, Produkten, Dienstleistungen usw. grundsätzlich als qualifizierende F & E-Tätigkeit. Es herrscht Branchenneutralität. Zudem kann der F & E-Überabzug sowohl von einer selbständig erwerbstätigen Person als auch von einem Grossunternehmen beansprucht werden. Dieses breite Anwendungsspektrum wäre der grosse Vorteil dieser Massnahme. Insbesondere für Unternehmen aus dem IT-Sektor dürfte der F & E-Überabzug interessant sein, da Software in der Schweiz nur beschränkt patentierbar ist und die Patentbox daher nur bei Erfüllung besonderer Voraussetzungen beansprucht werden kann. Gleiches dürfte für Unternehmen aus Dienstleistungssektoren wie der Finanz- oder Versicherungsbranche gelten, wo beispielsweise neuartige, komplexe Finanzrisikoanalysen erstellt oder neue Versicherungsarten entwickelt werden.³⁴ Auch muss – anders als bei einer Patentanmeldung – kein Geschäftsgeheimnis preisgegeben werden. Selbst die Entwicklung eines neuartigen Vertragsmanagementsystems dürfte für den F & E-Überabzug qualifizieren, solange die F & E-Tätigkeiten des Unternehmens an sich die notwendigen Voraussetzungen für den F & E-Überabzug erfüllen.

2.2 Welche Tätigkeiten qualifizieren für den F & E-Überabzug?

Für den F & E-Überabzug qualifizieren Tätigkeiten im Zusammenhang mit wissenschaftlicher Forschung sowie wissenschaftsbasierter Innovation

nach Artikel 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIG, SR 420.1).³⁵ Mit dieser Begriffsübernahme versuchte der Gesetzgeber eine Brücke zwischen der lokalen Förderung von wissenschaftlicher Forschung sowie den in der Forschung tätigen Schweizer Unternehmen zu schlagen. Da diese Sektoren jedoch zwei verschiedene Paar Schuhe sind, sah sich die SSK veranlasst, im Rahmen ihrer Analyse zum F & E-Überabzug mehr Klarheit zu schaffen.³⁶ Dabei hat die SSK festgehalten, dass nur Tätigkeiten der wissenschaftlichen Forschung und wissenschaftlichen Innovation für den F & E-Überabzug qualifizieren, die kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie sind neuartig (der Gewinnung von neuen Erkenntnissen dienend) und schöpferisch (auf originären Konzepten und Hypothesen beruhend);
- sie haben hinsichtlich des Endergebnisses einen ungewissen Ausgang;
- sie folgen einem systematischen Plan und werden budgetiert;
- sie führen zu Ergebnissen, die reproduzierbar sind.³⁷

Im Umkehrschluss sind Aktivitäten, die sich auf die Markteinführung (beispielsweise Verkaufsstrategien, Umfragen, Monitoring von Kundenverhalten, Nachbefragung usw.) und Marktverwertung (beispielsweise Verkauf von Rechten, Marken, Lizenzen, Patenten, Software, Franchise usw.) beziehen, keine qualifizierenden F & E-Tätigkeiten.³⁸

An der Definition der Analyse zum F & E-Überabzug ist einerseits brisant, dass die SSK die wissenschaftliche Forschung und Innovation enger fasst als beispielsweise die Definition in der Botschaft zum FIG und damit gleichzeitig die technischen sowie administrativen Hürden des qualifizierenden F & E-Aufwands massgeblich erhöht.³⁹ Andererseits hat die SSK eins zu eins die Definition des OECD-Frascati-Handbuchs 2015 betreffend die wissenschaftliche Forschung übernommen, ohne dass im gesetzlichen Wortlaut von Art. 25a StHG und Art. 2 FIG oder der Botschaft SV 17 ein direkter Bezug auf diese exakte Definition genommen wurde.⁴⁰ Der Grund für diese Verschärfung der Anwendungsbedingungen ist nicht ersichtlich. Die Autoren bedauern denn auch diese enge Begriffsbestimmung, zumal sie den innovativen Schweizer Unternehmen und den kantonalen Steuerbehörden einen gewissen Spielraum in der Handhabung des F & E-Überabzugs nimmt und die ohnehin bereits hohen technischen sowie administrativen Voraussetzungen dieser Massnahme unnötig erhöht. Es bleibt zu hoffen, dass diese enge Begriffsbestimmung der Analyse zum F & E-Überabzug nicht wortwörtlich von allen

Kantonen übernommen wird.⁴¹ Andernfalls wäre davon auszugehen, dass der F & E-Überabzug mit wenigen Ausnahmen ein «toter Buchstabe» wird, was sicher nicht im Sinne des Gesetzgebers und des Grundgedankens der Förderung des Innovationsstandorts Schweiz wäre.

2.3 Wie wird der F & E-Überabzug berechnet?

Überspringt ein Unternehmen die Hürde der Anwendungsvoraussetzungen für den F & E-Überabzug, gilt es in einem zweiten Schritt anhand der Buchhaltung festzulegen, welcher Aufwand vom übermässigen steuerlichen Abzug profitiert. Der Buchhaltung wird zu diesem Zweck ein hoher Detaillierungsgrad abverlangt, damit folgende Positionen eruiert werden können:

- **Personalaufwand:** Bei der Bemessung des qualifizierenden Aufwands wird auf den Personalaufwand des Unternehmens abgestellt, der direkt schweizerischen F & E-Tätigkeiten zuzuordnen ist, namentlich auf die Lohn- und Sozialversicherungskosten. Gemäss Handbuch der Wirtschaftsprüfung sind darin auch Gratifikationen, Dienstaltersgeschenke, Bonusprogramme sowie Aus- und Weiterbildungskosten enthalten.⁴² Nicht erfasst sind Personalaufwendungen für Angestellte, die nicht direkt im F & E-Bereich tätig sind, sowie Aufwendungen, die nur indirekt im Zusammenhang mit dem Personal stehen.⁴³
- **Pauschal zu berücksichtigende Positionen:** Material-, Investitions- bzw. Abschreibungskosten, Miete und die übrigen Gemeinkosten qualifizieren nicht direkt für den F & E-Überabzug. Sie werden pauschal mittels Zuschlag von maximal 35 Prozent auf den Personalaufwendungen (jedoch maximal im Umfang des gesamten Aufwands des Unternehmens) berücksichtigt.
- **Inländische Auftragsforschung** profitiert nur reduziert im Umfang von 80 Prozent des fakturierten Betrags vom F & E-Überabzug.

Bildlich dargestellt gelangt ein Unternehmen über vier Berechnungsschritte zum massgeblichen F & E-Überabzug (vgl. Abbildung 4).

Möchte ein Unternehmen bereits in der Steuerperiode 2020 vom F & E-Überabzug profitieren, besteht zum jetzigen Zeitpunkt dringender Umsetzungsbedarf. Dies deshalb, weil der qualifizierende F & E-Aufwand in der Jahresrechnung 2020 bereits so festgehalten werden muss, dass die Herleitung für Steuerzwecke möglich ist.

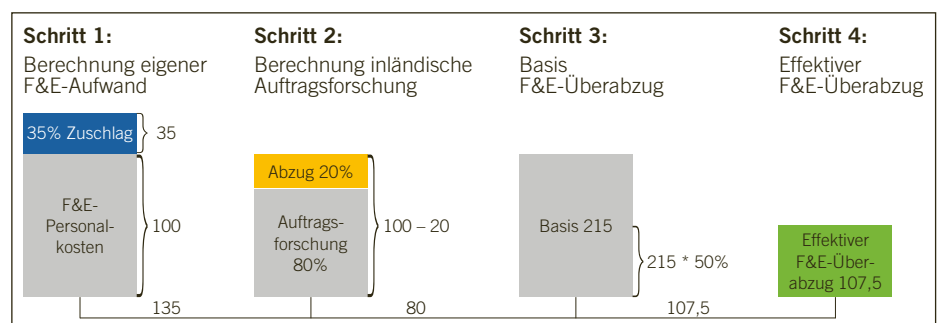
2.4 Wie muss der F & E-Aufwand dokumentiert werden?

Der qualifizierende F & E-Aufwand ist für jede Steuerperiode neu zu berechnen und zu belegen. Der Nachweis von qualifizierender F & E-Tätigkeit kann anhand von Forschungs- und Entwicklungsprojektunterlagen (wie beispielsweise einem Projektbeschrieb mit Ziel, Inhalt, Methode, Zeit und Kostenrahmen sowie mit Zwischenabrechnungen und Zwischen- oder Endergebnissen des Projekts) erfolgen.

Ausgangspunkt für die Berechnung des F & E-Überabzugs ist immer der direkt zurechenbare Personalaufwand. Entsprechend gilt es auch, diesen zu dokumentieren. Üblicherweise kann der Nachweis dieser Aufwendungen mittels Personallisten, Funktionsbeschrieben sowie Tätigkeits- und Stellenprofilen der Angestellten erfolgen.⁴⁴ Sollten Angestellte mehrere Funktionen bekleiden, die sich nicht ausschliesslich auf Forschung und Entwicklung beziehen, kann die notwendige Aufteilung des Personalaufwands anhand geeigneter Unterlagen wie Stundenrapporten nachgewiesen werden.

Als ob die Dokumentation des relevanten Personalaufwands für den F & E-Überabzug nicht bereits genügend komplex wäre, verlangt der Kanton Zürich gemäss neuester Praxispublikation zusätzliche Nachweise wie beispielsweise Erläuterungen zum Erkenntnisgewinn der Forschung oder Darlegungen, auf welchen originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen die F & E-Tätigkeiten beruhen.⁴⁵ Diesbezüglich stellt sich für die Autoren die Frage, ob solche zusätzlichen Anforderungen notwendig sind. Letztlich führen sie wohl für viele Unternehmen dazu, dass der F & E-Überabzug eine Fata Morgana wird. ■

Abbildung 4: Vier Berechnungsschritte zum massgeblichen F&E-Überabzug



→ Schlussfolgerungen

Die konkrete Umsetzung der beiden STAF-Massnahmen der Patentbox und des F & E-Überabzugs zeigen nach knapp einem Jahr, dass die Kantone ihren Gestaltungsspielraum unterschiedlich nutzen. Die Praxis der kantonalen Steuerbehörden entwickelt sich nach wie vor.

Bei der Patentbox zeichnete sich von Beginn weg ab, dass die Umsetzung einige Komplexität mit sich bringt. Erfreulich ist, dass die bisherigen Praxiserkenntnisse zeigen, dass jene Kantone, die eine attraktive Patentbox zwecks innovativer Standortförderung umgesetzt haben, den Unternehmen von Klein bis Gross Hand für pragmatische Lösungsansätze mittels Einzelfallbetrachtung bieten. Die Unterstützung durch die zuständige Steuerbehörde bei der konkreten Umsetzung gibt es jedoch nicht umsonst. Vielmehr ist Proaktivität des ersuchenden Unternehmens gefordert, welches seinen Fall möglichst detailliert der Steuerbehörde zur bilateralen Diskussion vorlegen muss.

Im Gegensatz zur Patentbox schien der F & E-Überabzug ursprünglich die attraktivere Massnahme, gerade weil er eine breitere und weniger komplexe Anwendung versprach. Die aktuelle Entwicklung in der Praxis der Steuerbehörden führt jedoch momentan zum Gegenteil, indem namentlich eisen an den erwähnten Definitionen des Frascati-Handbuchs festgehalten wird, obschon der Gesetzgeber dies nicht so vorsah. Hier ist hoffentlich noch nicht das letzte Wort gesprochen. Vielmehr wäre eine Kompromisslösung in der Weise wünschenswert, dass anstelle des Frascati-Handbuchs mehr auf die Regelungen des FIGG und die Erläuterungen der Botschaft SV 17 abgestellt wird, was ein breiteres Anwendungsspektrum zuliesse. Andernfalls dürften viele Unternehmen die Voraussetzungen nicht erfüllen oder der administrative Aufwand ist schlicht zu gross, als dass sich die Mühe aus der Gesamtbetrachtung lohnen würde.

¹ Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17, BBl 2018, S. 2527 ff., (zit.: Botschaft SV 17), S. 2548.

² Art. 24a Abs. 1 StHG.

³ Beispielsweise die Kantone Schwyz, Zug, Zürich, Ob- und Nidwalden oder Basel-Stadt lassen eine Ermässigung von 90 Prozent zu.

⁴ Die Kantone Genf, Glarus, Appenzell Innerrhodens oder Luzern haben eine sehr restriktive Patentbox und gewähren bloss eine Ermässigung von 10 Prozent.

⁵ Für weitere Ausführungen zur Ermittlung des relevanten Patentgewinns verweisen wir auf eine frühere Publikation in dieser Zeitschrift von Andrea Carreira, Patentbox: Steuerprivileg dank Patenten?, in: TREX 2020, S. 148 ff., S. 151; vgl. auch Lukas Scherer/Manuel Vogler, Die inner- und interkantonale Umsetzung der Patentbox – eine Auslegeordnung, in: ASA 88/10/2019–2020, S. 784 ff., (zit.: Scherer/Vogler, Umsetzung Patentbox), S. 790.

⁶ Art. 1 Abs. 1 Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten vom 13. November 2019 (SR 642.142.1) (nachfolgend «VO-BGP»).

⁷ Der Zeitpunkt der Gewährung der Patentbox ist nicht deckungsgleich mit der Regelung betreffend die Dauer des 20-jährigen Patentschutzes gemäss Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Erfindungspatente vom 24. Juni 1954 (SR 232.14), welcher ab Anmeldung gilt.

⁸ Erläuterungen zur Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox-Verordnung) vom 13. November 2019 (zit.: Erläuterungen Bundesrat zur VO-BGP vom 13. November 2019), S. 2.

⁹ Gemäss Wortlaut von Art. 1 Abs. 3 VO-BGP und der ratio legis des Nachsteuerverbots.

¹⁰ Maximal möglich ist ein zusätzlicher Abzug für F & E-Aufwand von 150 Prozent. Auf das Zusammenspiel von «Überabzug» für F & E-Aufwand und Patentbox sowie die dabei zu berücksichtigende Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG wird im vorliegenden Beitrag nicht weiter eingegangen.

¹¹ Neben der für die Entry Tax notwendigen Liquidität dürfte die Dokumentation des vergangenen F & E-Aufwands für viele Unternehmen ein Problem darstellen. Bis dato haben wohl die wenigsten Unternehmen eine Buchhaltung geführt, welche auf die Ermittlung von patentrelevantem F & E-Aufwand ausgerichtet war. Dieser Umstand ist den Steuerbehörden nicht unbekannt. Zudem steckt die Praxis für die Patentbox noch in den Kinderschuhen. Dies ist eine Chance, denn die Errichtung der Patentbox erfolgt so fallspezifisch. Viele The-

men sind noch nicht in Stein gemeisselt, was es den Steuerbehörden erlaubt, Eigenheiten wie beispielsweise die Ermittlung der Entry Tax bei schwieriger Dokumentationsmöglichkeit spezifisch zu würdigen und zu berücksichtigen: je nach Situation auch zugunsten der Steuerpflichtigen.

¹² Art. 7 Abs. 1 VO-BGP.

¹³ Botschaft SV 17 (Fn. 1), S. 2550.

¹⁴ Art. 24b Abs. 1 StHG.

¹⁵ Siehe Fn. 4.

¹⁶ Gleicher Meinung: Expert Suisse, Stellungnahme im Vernehmlassungsverfahren zur Steuervorlage 17 vom 29. November 2017, S. 7f.

¹⁷ Dies deshalb, weil den F & E-Aufwendungen auf kantonaler Ebene bislang für die Gewinnsteuer nur teilweiser (bei gemischter Gesellschaft) bzw. kein steuermindernder Effekt (bei Holdinggesellschaft) zukam und eine Besteuerung ohne Berücksichtigung der historischen steuerlichen Behandlung dieser F & E-Aufwendungen der ratio legis der Entry Tax nicht gerecht würde.

¹⁸ Botschaft SV 17 (Fn. 1), S. 2589; Merkblatt Patentbox des Kantonalen Steueramts Zürich (Zürcher Steuerbuch Nr. 64b.1) vom 22. Oktober 2020 (nachfolgend «Merkblatt Patentbox ZH»), Ziff. 2.2, Zürich sieht explizit eine lineare Abschreibung der versteuerten stillen Reserve über fünf Jahre vor.

¹⁹ Botschaft SV 17 (Fn. 1), a.a.O.

²⁰ Beispielsweise die Kantone Zug, Schwyz, Zürich, Nidwalden, Luzern oder Schaffhausen.

²¹ Antrag des Regierungsrats Zürich vom 19. September 2018 zur Steuervorlage 17, S. 35.

²² Bericht und Antrag des Regierungsrats Zug zur Änderung des Steuergesetzes vom 2. Oktober 2018, S. 13.

²³ § 69b Abs. 3 StG BS und Bericht des Regierungsrats Basel-Stadt vom 8. Mai 2018 zur Steuervorlage 17, S. 88.

²⁴ Dies gilt insbesondere für junge Unternehmen oder Start-ups, die im Rahmen einer geschickten Budgetplanung den Eintritt in die Patentbox optimal planen können (vgl. nachfolgend Punkt 1.5).

²⁵ Art. 5 Abs. 2 und Art. 8 Abs. 1 VO-BGP; für weitere Hinweise vgl. Michael Bertschinger/Marco Mühlemann, Die neue Patentbox – bundesrechtliche Vorgaben und kantonale Umsetzung in: Steuer Revue 75/2020, S. 178 ff., S. 182.

²⁶ Peter Uebelhart/Benjamin Bellwald, Die neue Schweizer Patentbox – eine Übersicht in: Expert Focus 11/2019, S. 842 ff., S. 843; Scherer/Vogler, Umsetzung Patentbox (Fn. 6), S. 789; Merkblatt Patentbox ZH, Ziff. 3.2.

²⁸ Im revidierten StHG wurde eine allgemeine Entlastungsbegrenzung für die neu geschaffenen Steuerprivilegien (F & E-Überabzug, Patentbox, altrechtlicher Step-up

und Abzug für Eigenfinanzierung) eingeführt, wonach mindestens 30 Prozent des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung und vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen ordentlich besteuert werden muss (Art. 25b Abs. 1 StHG). Für die Patentbox bedeutet dies, dass gemäss klarem Gesetzeswortlaut höchstens 70 Prozent des steuerbaren Gewinns vor Anwendung der STAF-Massnahmen freigestellt werden dürfen.

²⁹ Dies gewähren z.B. die Kantone Schwyz, Zug, Ob- und Nidwalden.

³⁰ Art. 67 Abs. 1 DBG bzw. Art. 25 Abs. 2 StHG, vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

³¹ Der Gesetzestext lässt offen, ob nach Verlustverrechnung die stillen Reserven nach Art. 24b Abs. 3 StHG ebenfalls gebildet werden können und anschliessend mit dem zukünftigen Patentgewinn verrechnet werden können.

³² Art. 6 Abs. 2 VO-BGP.

³³ Vgl. zum Ganzen Scherer/Vogler, Umsetzung Patentbox (Fn. 6), S. 800 ff.

³⁴ Ähnliche Darstellung und Meinung Oliver Eichenberger/Bojana Mirkovic, Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand in: Expert Focus 9/20, S. 646 ff., (zit.: Eichenberger/Mirkovic, Zusatzabzug F & E), S. 648.

³⁵ Art. 25a Abs. 2 StHG.

³⁶ Die SSK zieht bei dieser Analyse neben Art. 25a StHG, Art. 2 FIGG sowie der Botschaft SV 17 auch das OECD-Frascati-Handbuch 2015 als Auslegungshilfe bei: Analyse zum F & E-Überabzug vom 4. Juni 2020, S. 5.

³⁷ Analyse zum F & E-Überabzug vom 4. Juni 2020 (zit. Fn. 37), S. 7.

³⁸ Botschaft SV 17 (Fn. 1), S. 2551.

³⁹ Eichenberger/Mirkovic, Zusatzabzug F & E (Fn. 35), S. 647.

⁴⁰ Die Botschaft SV 17 weist auf S. 2552 in Fn. 32 bloss darauf hin, dass sich die Definition des FIGG an den Ausführungen des OECD Frascati Manuals 2015 orientiert; Eichenberger/Mirkovic, Zusatzabzug F & E (Fn. 40), S. 648.

⁴¹ Die Kantone Aargau (Merkblatt zur Steuervorlage 17: Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, Stand 14. August 2020, S. 4) und Zürich (ZStB Nr. 65a vom 8. Juli 2020, Ziff. 2) haben jedoch bereits die besagte Definition des OECD-Frascati-Manuals 2015 übernommen.

⁴² Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten (Hrsg.), Band Eingeschränkte Revision, Zürich 2014 (Handbuch der Wirtschaftsprüfung), Teil IV, Ziff. 3.6.

⁴³ Analyse zum F & E-Überabzug vom 4. Juni 2020 (Fn. 37), S. 10.

⁴⁴ Analyse zum F & E-Überabzug vom 4. Juni 2020 (Fn. 37), S. 15.

⁴⁵ ZStB Nr. 65a vom 8. Juli 2020 (Fn. 42), Ziff. 4.