

Rechtsgutachten
Der Schweizer Forschungs- und Entwicklungsabzug im Lichte aktueller
internationaler Entwicklungen:
Eine Analyse und Anpassungsvorschläge

Prof. Dr. Robert J. Danon

Ordentlicher Professor für Steuerrecht
Direktor, Tax Policy Centre
Universität Lausanne

Prof. Dr. Pascal Hinny

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte
Ordentlicher Professor für Steuerrecht
Universität Fribourg

14. September 2026

Inhaltsverzeichnis

ERSTER TEIL: EINLEITENDE FRAGEN UND ZUSAMMENFASSUNG DER SCHLUSSFOLGERUNGEN	5
I Einleitung und Hintergrund des Rechtsgutachtens.....	5
A. Von der Abschaffung der steuerlichen Sonderregelungen bis zur STAF	5
B. Die globale Mindeststeuer und ihre Auswirkungen auf steuerliche Anreize.....	8
1. Ausgangslage	8
2. Der neue Rahmen für <i>Qualified Tax Incentives</i> («QTIs»)	9
C. Aktuelle Herausforderungen für die Schweiz.....	10
II Die vorliegend gestellten Fragen	11
III Zusammenfassung der Schlussfolgerungen und Reformvorschläge	12
A. Massnahmen zur Förderung von F&E	12
1. Schlussfolgerungen	12
a. Der Schweizer F&E-Sonderabzug ist zu restriktiv	12
b. Das Verhältnis zwischen Patentbox und Sonderabzug ist zu überprüfen.....	13
c. Der durch den QTI-Rahmen eingeräumte Gestaltungsspielraum wird unzureichend genutzt.....	13
2. Verbesserungsvorschläge	15
a. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Leitprinzipien.....	15
b. Verbesserung von Art. 25a StHG <i>de lege lata</i> und <i>de lege ferenda</i>	17
c. Koordination mit der Substanzobergrenze des QTI-Rahmens.....	18
B. Weitere Massnahmen.....	20
1. Befristete Steuerbefreiung von Unternehmen und Regionalpolitik	20
2. Unilaterale Steueranrechnung (« <i>unilateral foreign tax credit</i> ») auf Lizenzgebühren	21
IV Aufbau des Rechtsgutachtens	22
 ZWEITER TEIL: STEUERLICHE ANREIZE FÜR F&E – VERGLEICHENDE RECHTLICHE ÜBERSICHT	 23
I Allgemeine Ausführungen	23
II Definition von steuerlich begünstigter F&E	25
III Förderfähige F&E-Aufwendungen.....	28
IV Die Möglichkeit, den F&E Anreiz über einen längeren Zeitraum zu nutzen	30
V Zusammenfassung und Vergleich mit Art. 25a StHG	31
 DRITTER TEIL: DIE SBTI-KLAUSEL IN BEZUG AUF QTIs.....	 35
I Allgemeine Überlegungen	35
II Verhältnis zwischen der SBTI-Klausel und dem innerstaatlichen Recht	38
III Die SBTI-Klausel und die QTIs zugunsten von F&E.....	39
A. Der Grundsatz: Der den Staaten eingeräumte Handlungsspielraum	39
B. Die durch die SBTI-Klausel auferlegten Beschränkungen	40
1. Die territoriale Begrenzung des berücksichtigten Substanzwerts	40
2. Zusammenhang zwischen Steueranreiz und betreffenden Aufwendungen.....	40
3. Der Steueranreiz muss allen Wirtschaftsteilnehmern offenstehen.....	41
4. Substanzobergrenze.....	42

a.	Überblick.....	42
b.	Zusammenhang mit der Gestaltung von Steueranreizen für F&E im innerstaatlichen Recht	45
i.	Allgemein	45
ii.	Die Frage der «Unternutzung» der Substanzobergrenze	45
C.	Verhältnis zwischen QTIs und QRTCs/MTTCs.....	47
IV	Veranschaulichung der Anpassung in Bezug auf die QTIs	47
B.	Das Prinzip	47
C.	Bei Vorliegen eines F&E Sonderabzugs	48
1.	Allgemein	48
2.	Berücksichtigung von Verlusten	49
V	Zusammenfassung und Einfluss auf Art. 25a StHG	50

VIERTER TEIL: DER VERFASSUNGSRECHTLICHE RAHMEN DER SCHWEIZ 53

I	Rückblick auf die Situation vor der Einführung der globalen Mindeststeuer	53
II	Auswirkungen des QTI-Rahmens und der globalen Mindeststeuer	53

FÜNFTER TEIL: ART. 25a StHG DE LEGE LATA UND DE LEGE FERENDA..... 56

I	Einleitung und Struktur der Analyse	56
II	Art. 25a StHG nach geltendem Recht (<i>de lege lata</i>)	58
A.	Detaillierte Darstellung und Analyse von Art. 25a StHG.....	58
1.	Funktionsweise und Umsetzung durch die Kantone	58
2.	Förderfähige F&E- und Innovationstätigkeiten	61
a.	Allgemeines	61
b.	F&E und Innovation im Sinne von Art. 25a Abs. 2 StHG	63
i.	Der Wortlaut von Art. 25a Abs. 2 StHG	63
ii.	Relevanz der Frascati- und Oslo-Handbücher	65
iii.	Aktuelle kantonale Praxis	69
c.	Qualifizierende Forschungsbereiche	73
d.	Qualifizierendes Personal	74
B.	Fazit: Einschränkung der kantonalen Praxis des F&E Sonderabzugs	75
C.	Verbesserungsmöglichkeiten <i>de lege lata</i>	75
1.	Verbesserung Nr. 1: Verbreiterung der Anwendung des F&E Sonderabzugs	76
2.	Verbesserung Nr. 2: Vollständige Umsetzung von Art. 25a StHG in allen Kantonen	76
III	Art. 25a StHG <i>de lege ferenda</i>	77
A.	Allgemeines.....	77
B.	Verbesserungsmöglichkeiten <i>de lege ferenda</i>	78
1.	Verbesserung Nr. 3: Gesetzliche Präzisierung des Begriffs «F&E».....	78
2.	Verbesserung Nr. 4: Erhöhung des F&E Sonderabzugs, ggf. progressive Ausgestaltung/höherer Zuschlag für Sachaufwand, Materialkosten und Investitionen	79
3.	Verbesserung Nr. 5: Ausweitung der qualifizierenden F&E-Aufwendungen	80
4.	Verbesserung Nr. 6: Zwingend in kantonales Recht umzusetzender F&E Sonderabzug	81
5.	Verbesserung Nr. 7: Änderung der Entlastungsbegrenzung in Art. 25b StHG....	81
6.	Verbesserung Nr. 8: Berücksichtigung von Art. 25a StHG im Finanzausgleich	82
IV	Einführung eines F&E Sonderabzugs bei der direkten Bundessteuer (Verbesserung Nr. 9)	82
V	Koordination mit der Substanzobergrenze des QTI-Rahmens	82

SECHSTER TEIL: WEITERE MASSNAHMEN – NICHT ERSCHÖPFENDER**ÜBERBLICK 86**

I Befristete Steuerbefreiung von Unternehmen und Regionalpolitik.....86

II Unilaterale Steueranrechnung («*unilateral foreign tax credit*») auf Lizenzgebühren.....88

ERSTER TEIL: EINLEITENDE FRAGEN UND ZUSAMMENFASSUNG DER SCHLUSSFOLGERUNGEN

I Einleitung und Hintergrund des Rechtsgutachtens

Dieses Rechtsgutachten wurde im Auftrag von SwissHoldings, dem Verband der Dienstleistungs- und Industrieunternehmen in der Schweiz erstellt.

A. Von der Abschaffung der steuerlichen Sonderregelungen bis zur STAF

Das Schweizer Unternehmenssteuerrecht wurde in den letzten Jahren grundlegend reformiert, um es in Einklang mit den Standards des OECD/G20-Projekts zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) (nachfolgend «**BEPS**») zu bringen. Die Schweiz schaffte dabei u.a. die kantonalen Regeln zu Holding- und Domizil- und Verwaltungsgesellschaften gemäss früherem Art. 28 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden («**StHG**»)¹ ab. Ziel war es, den internationalen Standards zu entsprechen und dabei die Standortattraktivität zu erhalten und die Steuereinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden langfristig zu sichern.

Dabei wurde insbesondere der Förderung von Forschung und Entwicklung («**F&E**») eine gewisse Priorität eingeräumt. F&E-Tätigkeiten werden zwar je nach Unternehmen, Geschäftsmodell und Kanton in unterschiedlicher Intensität ausgeübt. Unbestritten ist jedoch, dass dafür ein gewichtiges öffentliches Interesse besteht – für die Wirtschaft und die schweizerische Gesellschaft insgesamt. Ausserdem verpflichtet Art. 64 BV den Bund, die wissenschaftliche Forschung und die Innovation zu fördern. Der Bundesrat nahm daher steuerliche Massnahmen zugunsten von F&E zunächst in das vom Volk verworfene Unternehmenssteuerreformgesetz III («**USRG III**») und anschliessend in dann das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung («**STAF**») auf. Letztes trat am 1. Januar 2020 in Kraft² und sieht auf kantonomer Ebene zwei steuerliche Anreize zugunsten von F&E vor. Beide sind verfassungskonform und gelten horizontal für sämtliche Unternehmen

¹ SR 642.14

² AS 2019 2395 2413; BBl 2018 2527

mit begünstigter F&E-Tätigkeit, unabhängig ihrer Rechtsform (sowohl für juristische Personen als auch selbstständig Erwerbstätige)³.

Die erste Massnahme, welche die Kantone (obligatorisch) in ihre kantonale Steuergesetzgebung übernehmen müssen, ist eine nachgelagerte Förderung («*output incentive*») von F&E durch eine bevorzugte Besteuerung von Einkünften aus geistigem Eigentum («**Patentbox**»)⁴. Zunächst waren Patentbox-Regelungen international umstritten⁵, wurden später jedoch als zulässig eingestuft, sofern sie im Einklang mit den Mindeststandards der OECD über die wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz (BEPS Aktionspunkt 5), gemäss einem sog. «*modified nexus approach*» ausgestaltet sind⁶. Entsprechend diesem internationalen Standard wurde auch die Schweizer Patentbox-Regelung konzipiert.

Die zweite Massnahme, welche die Kantone (fakultativ) in ihre Steuergesetzgebung aufnehmen können, ist eine vorgelagerte Förderung («*input incentive*») von F&E durch einen Sonderabzug⁷. Diese Art von steuerlichem Anreiz – der in vielen Staaten zu finden ist und auch in Form einer Steuergutschrift gewährt werden kann – existierte international schon lange vor den Patentbox-Regelungen und war nie konrovers. Vorgelagerte steuerliche Anreize für F&E sind nicht durch internationale Standards betreffend den schädlichen Steuerwettbewerb geregelt, sodass die Staaten bei deren Ausgestaltung völlig frei sind⁸. In der am 5. Juni 2015 vorgelegten Botschaft zum USRG III beabsichtigte der Bundesrat zunächst, diesen Spielraum vollständig auszuschöpfen. Der Entwurf beschränkte sich im Wesentlichen darauf, den steuerlichen Anreiz auf in der Schweiz

³ Siehe unten Fünfter Teil.

⁴ Art. 24a und 24b StHG

⁵ In ihrer ursprünglichen Form wurden die Patentbox-Regelungen tatsächlich als Verstoß gegen die OECD-Standards zum schädlichen Steuerwettbewerb angesehen, da sie zu einer Entkopplung der begünstigten Einkünfte aus geistigem Eigentum von der tatsächlichen F&E-Tätigkeit führen konnten. Dies war insbesondere dann der Fall, wenn die tatsächliche F&E-Tätigkeit von einer verbundenen Gesellschaft in einem anderen Staat im Rahmen eines Unterauftrags («*outsourcing*») ausgeübt wurde. Daher verlangen die OECD-Standards – als internationaler Mindeststandard –, dass die begünstigte Besteuerung von Einkünften aus geistigem Eigentum proportional zur im jeweiligen Staat ausgeübten F&E-Tätigkeit bleibt («*modified nexus approach*»), OECD, Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, 1. Juni 2016. Die Schweizer Patentbox-Regelung stützt sich auf diesen Ansatz. Zu all diesen Fragen siehe R. Danon, Tax Incentives on Research and Development (R&D), General Report, IFA-Cahiers 2015, S. 17.

⁶ OECD, Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, 1. Juni 2016. Für eine Darstellung dieser Regelung und ihrer Einordnung in das Schweizer Steuerrecht siehe insbesondere R. Danon, La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III): Une analyse des mesures en faveur de la recherche et du développement (R&D), in: IFF Forum für Steuerrecht 2015/4, S. 276; P. Hinny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021, S. 44 ff.

⁷ Art. 25a StHG

⁸ Siehe unten

ausgeübte F&E-Tätigkeiten zu begrenzen und dessen Anwendung bei Auftragsvergabe an Dritte zu regeln. Die Kantone hätten über vollen Gestaltungsspielraum hinsichtlich (i) der Definition der zu fördernden F&E-Tätigkeiten, (ii) der abzugsfähigen Aufwendungen und (iii) der Höhe des Sonderabzugs⁹ verfügt. Wie der Bundesrat damals festhielt, sollte diese offene Regelung es den Kantonen erlauben, die Modalitäten der Förderung an ihre jeweiligen Bedürfnisse anzupassen. Einzelne Kantone hätten demnach einen grosszügigen, auf die Stärkung der Standortattraktivität ausgerichteten Sonderabzug, andere einen zurückhaltenderen Ansatz wählen können¹⁰.

Diese Konzeption wurde jedoch schrittweise aufgegeben. Im Rahmen der parlamentarischen Beratungen zum USRG III sprach sich die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren («**FDK**») für einen restriktiveren und stärker reglementierten Ansatz aus. Sie befürwortete namentlich eine harmonisierte Definition von F&E, um einen übermässigen interkantonalen Wettbewerb zu vermeiden¹¹. Der schliesslich zur Abstimmung vorgelegte Text wurde dahingehend angepasst, dass dem Bundesrat die Aufgabe übertragen wurde, die abzugsfähigen F&E-Aufwendungen in Ausführungsbestimmungen zu definieren. Dieser restriktive Ansatz wurde im Rahmen der STAF nochmals deutlich verstärkt. Die seit dem 1. Januar 2020 geltende Regelung ist in dreifacher Hinsicht restriktiv. Erstens ist der Satz des Sonderabzugs auf höchstens 50% begrenzt¹². Mehrere Kantone haben von dieser Möglichkeit zudem nicht oder nicht vollumfänglich Gebrauch gemacht. Zweitens umfassen die abzugsfähigen Aufwendungen – vorbehaltlich eines pauschalen Aufschlags von 35% – nur die direkt der F&E zurechenbaren Personalkosten¹³. Die Definition der begünstigten F&E-Tätigkeit entspricht sodann jener nach Art. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und der Innovation («**FIFG**»)¹⁴, wobei sich die Schweizerische Steuerkonferenz in ihrer Analyse vom 20. Juni 2020 («**SSK-Analyse**») zudem für eine restriktive Auslegung des F&E-Begriffs ausgesprochen hat. Drittens kann gemäss der Entlastungsbegrenzung ein durch den Sonderabzug verursachter Verlust nicht vorgetragen werden¹⁵.

⁹ Art. 25a StHG gemäss Entwurf USRG III: «¹ Die Kantone können einen Abzug für Aufwendungen für Forschung und Entwicklung zulassen, der über den geschäftsmässig begründeten Aufwand hinausgeht. ² Die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung sind abzugsfähig, soweit sie vom Steuerpflichtigen in der Schweiz direkt oder indirekt über Dritte getätigt werden. ³ Kann die Person, die einen Forschungs- und Entwicklungsauftrag erteilt, den Abzug beanspruchen, steht dem Beauftragten kein Abzug zu.»

¹⁰ Botschaft USRG III, BBl 2015 5100

¹¹ R. Danon, La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III): Une analyse des mesures en faveur de la recherche et du développement (R&D), in: IFF Forum für Steuerrecht 2015/4, S 302

¹² Art. 25a Abs. 1 StHG

¹³ Art. 25a Abs. 3 lit. a StHG. Bei Auftragsvergabe an Dritte umfasst der Sonderabzug 80% der für die Forschungs- und Entwicklungsarbeiten von Dritten in Rechnung gestellten Aufwendungen.

¹⁴ SR 420.1

¹⁵ Art. 25b Abs. 3 StHG

Aufgrund dieser Einschränkungen sind die steuerlichen F&E-Anreize der Schweiz im internationalen Vergleich nicht sonderlich attraktiv. Einzelne Aspekte des schweizerischen Sonderabzugs entsprechen nicht den internationalen Best Practices zur F&E-Förderung – namentlich die fehlende Möglichkeit des Verlustvortrags. Die im Rahmen des STAF verfolgte restriktive Strategie erklärt sich zwar durch Überlegungen zur Sicherung der Steuereinnahmen, zumal die Kantone zur Anwendung der Patentbox-Regelung verpflichtet sind. Deren Attraktivität hat sich jedoch mit dem Inkrafttreten der globalen Mindeststeuer erheblich verringert, wie nachfolgend dargelegt wird. Hinzu kommt, dass der F&E-Sonderabzug auf die Kantonssteuern beschränkt ist und bei der direkten Bundessteuer derzeit keine vergleichbare Massnahme vorgesehen ist.

B. Die globale Mindeststeuer und ihre Auswirkungen auf steuerliche Anreize

1. Ausgangslage

Mit Einführung einer nationalen Mindeststeuer von 15%, gemäss den Regeln der globalen Mindeststeuer (*«Global Anti-Base Erosion Model Rules»*, nachfolgend **«GloBE»**¹⁶), per 1. Januar 2024, verloren die erwähnten steuerlichen Anreize für von der Mindeststeuer betroffenen Gesellschaften ihre Bedeutung weitgehend (vorbehältlich von Gesellschaften in Kantonen mit einer effektiven Steuerbelastung von über 15%, wie etwa der Kanton Zürich): Gemäss den Mustervorschriften (*«Model Rules»*)¹⁷, welche die Mindeststeuer regeln, reduzierte jeder steuerliche Anreiz die für die Berechnung der 15%-igen Mindeststeuer berücksichtigten Steuern (sog. *«adjusted covered taxes»*). Für von der Mindeststeuer betroffene Gesellschaften hatte dies zur Folge, dass der durch einen steuerlichen Anreiz gewährte Steuervorteil ganz oder teilweise durch die Erhebung einer Ergänzungssteuer neutralisiert wurde.

Diese negativen Auswirkungen der Mindeststeuer auf steuerliche Anreize hat einige Staaten und gewisse Schweizer Kantone veranlasst, ein anderes Instrument zu bevorzugen, den sog. *«Qualified Refundable Tax Credits»* (**«QRTC»**). Im Gegensatz zu Steueranreizen wird diese Massnahme – ebenso wie der *«Marketable Transferable Tax Credit»* (**«MTTC»**) – nicht von den für die Ermittlung der Mindeststeuer (im Zähler) relevanten Steuern abgezogen, sondern erhöht den GloBE-Gewinn (im

¹⁶ <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>

¹⁷ OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2): Inclusive Framework on BEPS, 28. Februar 2023

Nenner). Diese letztgenannte Konsequenz ergibt sich aus den Regeln zur Ermittlung des GloBE-Einkommens, die auf dem handelsrechtlichen Jahresabschluss als Ausgangspunkt basieren. Die Auswirkungen von QRTCs auf den effektiven Steuersatz sind daher geringer¹⁸. Einige Kantone wie Zug, Basel-Stadt und Graubünden haben beschlossen, solche Beihilfen zu gewähren – entweder als Ersatz oder in Ergänzung zu den STAF-Massnahmen¹⁹, insbesondere zum F&E Sonderabzug. Der Kanton Basel-Stadt verzichtet gar vollständig auf einen F&E Sonderabzug, hat jedoch als Reaktion auf die OECD-Mindeststeuer wirtschaftsfördernde Massnahmen eingeführt, insbesondere in Form von Subventionen zur Deckung von Personalkosten und Abschreibungen auf Sachanlagen²⁰. Für andere Schweizer Kantone ist die Gewährung von Subventionen, v.a. aus haushaltspolitischen Erwägungen aktuell nicht opportun.

2. Der neue Rahmen für *Qualified Tax Incentives* («QTIs»)

Das sog. «**Side-by-Side Package**»²¹, welches im Rahmen einer neuen «*Administrative Guidance*» durch das BEPS Inclusive Framework am 5. Januar 2026 publiziert wurde, führt zu einer erheblichen Änderung der Behandlung von Steueranreizen im Rahmen der Mindeststeuer. Hauptziel des Side-by-Side Package war es zwar der Forderung der Vereinigten Staaten nachzukommen, ihre eigene Mindeststeuer («*Global Intangible Low-Taxed Income*» oder «**GILTI**») als gleichwertig mit der globalen Mindeststeuer anzuerkennen. Es trägt aber auch dem Wunsch bestimmter Staaten Rechnung, weiterhin Investitionen und legitime wirtschaftliche Aktivitäten auf ihrem Hoheitsgebiet durch steuerliche Anreize fördern zu können, ohne dass deren Vorteile durch die Mindeststeuer neutralisiert würden.

¹⁸ Vgl. V. Chand/K. Romanovska, The Impact of Pillar Two on Corporate Tax Incentives and Incentives Post Pillar Two: The Potential Rise of Tax Credits and Subsidies», International Tax Studies (ITAXS), Bd. 6 (2023), Nr. 9, S. 56, DOI 10.59403/1tywms8.

¹⁹ Gesetz über die Wirtschaftsförderung des Kantons **Basel-Stadt** vom 29. Juni 2006, SG 910.200; Verordnung zum Gesetz über die Wirtschaftsförderung (StaföV) des Kantons Basel-Stadt vom 24. Juni 2025, SG 910.210; Raumentwicklungsgesetz (GSE) des Kantons **Zug** vom 28. August 2025, BGS 915.2; Ausführungsverordnung zum Raumentwicklungsgesetz (Raumentwicklungsverordnung; SEVO) des Kantons Zug vom 9. Dezember 2025, BGS 915.21; Art. 4a des Gesetzes über die Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung in **Graubünden** (GWE, Gesetz über die wirtschaftliche Entwicklung) vom 27. August 2015 (BR 932.100, noch nicht in Kraft). Darüber hinaus sind die Kantone **Luzern** (aktueller Stand: Volksabstimmung für September 2026 vorgesehen) und **Schaffhausen** (aktueller Stand: im Kantonsparlament von Schaffhausen hängig) dabei, bestimmte Ersatzmassnahmen einzuführen.

²⁰ Vgl. <https://www.bs.ch/themen/arbeit-und-steuern/unternehmen/unterstuetzung-von-unternehmen/basler-standortpaket/foerderbereich-innovation> (abgerufen am 20.07.2026)

²¹ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package, 5. Januar 2026

So sieht das Side-by-Side Package seit dem 1. Januar 2026 eine Schutzregelung vor (sog. «*Substance-based Tax Incentive Safe Harbour*», nachfolgend «**SBTI-Klausel**»). Im Rahmen dieser Regelung können multinationale Konzerne bestimmte auf Aufwendungen und Produktion basierende Steueranreize als qualifizierte Steueranreize («*Qualified Tax Incentives*», im Folgenden: «**QTIs**») behandeln. QTIs haben dabei keine Auswirkungen auf den effektiven Mindeststeuersatz von 15%, wodurch der wirtschaftliche Vorteil dieser Steueranreize für das Unternehmen erhalten bleibt.

Wie nachfolgend gezeigt, verbleibt den Staaten innerhalb der substanzbasierten Obergrenze ein erheblicher Spielraum bei der Ausgestaltung von steuerlichen Anreizen. Insbesondere von vorgelagerten Anreizen zugunsten von F&E – selbst wenn diese sehr weit gefasst sind – können in der Regel als QTI eingestuft werden. Dagegen kann eine Patentbox-Regelung, selbst wenn sie im Einklang mit den OECD-Standards zum schädlichen Steuerwettbewerb ausgestaltet ist, nicht als QTI eingestuft werden und weist daher aus Sicht der Mindeststeuer weiterhin die oben genannten Nachteile auf.

C. Aktuelle Herausforderungen für die Schweiz

Für die Schweiz hat die oben beschriebene Situation mehrere Konsequenzen.

- **Erstens** divergiert das Schweizer Steuerrecht gegenüber den jüngsten internationalen Entwicklungen. Konkret ist die Patentbox-Regelung, die nicht als QTI gilt, gemäss StHG von den Kantonen obligatorisch vorzusehen, während die Einführung eines F&E Sonderabzugs, welcher ein wichtigstes Förderinstrument für F&E darstellt (oder darstellen könnte) und zudem mit dem QTI-Rahmen vereinbar ist, für die Kantone weiterhin fakultativ bleibt. Zudem sind bei der direkten Bundessteuer keine vergleichbaren Anreize vorgesehen.
- **Zweitens** besteht hinsichtlich der internationalen Wettbewerbsfähigkeit die Gefahr, dass sich die Kluft zwischen dem Schweizer F&E Sonderabzug und vergleichbaren ausländischen Fördermassnahmen weiter vergrössert. U.E. ist diese Entwicklung mittlerweile klar absehbar. Sie lässt sich zum einen durch den Ausschluss der Patentbox-Regelung aus dem QTI-Rahmen und zum anderen durch den äusserst weit gefassten Spielraum erklären, welcher das Side-by-Side Package den Staaten bei der Gestaltung steuerlicher Anreize einräumt. Es ist daher absehbar, dass die Staaten ihre Anreizsysteme künftig auf diese Art von Massnahmen konzentrieren werden, um ihre steuerliche Attraktivität zu erhalten oder zu stärken. Die durch den QTI-Rahmen festgelegte Substanzobergrenze gewährt den Staaten zudem eine gewisse Flexibilität. Daher dürfte sich der auf internationaler Ebene bereits erkennbare Trend –

insbesondere die Einführung einer weiter gefassten Definition der förderfähigen F&E-Aktivitäten sowie die Ausweitung der qualifizierenden Aufwendungen voraussichtlich weiter verstärken. Die von der OECD im Jahr 2026 veröffentlichten Statistiken bestätigen im Übrigen, dass die Anreize für F&E tendenziell immer grosszügiger ausfallen. Gleichzeitig wird der eng gefasste Schweizer F&E Sonderabzug gegenüber grosszügigeren und/oder besser auf neue Formen von F&E abgestimmten steuerlichen Anreizen wohl weiter an Wettbewerbsfähigkeit einbüssen.

II Die vorliegend gestellten Fragen

Vor dem oben dargelegten Hintergrund wurden wir gebeten, die folgenden Fragen zu prüfen:

- Ist angesichts (i) der jüngsten Entwicklung internationaler Standards (insbesondere vom BEPS Inclusive Framework anerkanntes QTI-System), (ii) der international erkennbaren Tendenzen und (iii) den Anforderungen des schweizerischen Verfassungsrechts eine Änderung der aktuellen Verwaltungspraxis in Bezug auf Art. 25a StHG (*de-lege-lata*-Ansatz) und/oder dieser gesetzlichen Regelung (*de-lege-ferenda*-Ansatz) gerechtfertigt, und wenn ja, in welchem Umfang und unter welchen Voraussetzungen? Welche verschiedenen Optionen stünden dem Schweizer Gesetzgeber insbesondere im Rahmen eines *de-lege-ferenda*-Ansatzes zur Verfügung?
- Und schliesslich, ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Welche weiteren steuerlichen Massnahmen (*de lege lata* oder *de lege ferenda*) wären in diesem Bereich unter Berücksichtigung des aktuellen internationalen Steuerwettbewerbs denkbar?

III Zusammenfassung der Schlussfolgerungen und Reformvorschläge

Die Schlussfolgerungen und Reformvorschläge dieses Gutachtens betreffen die steuerliche Förderung von F&E-Tätigkeiten (A) sowie weitere damit zusammenhängende steuerliche Massnahmen (B):

A. Massnahmen zur Förderung von F&E

1. Schlussfolgerungen

a. Der Schweizer F&E-Sonderabzug ist zu restriktiv

Trotz ihrer strategischen Bedeutung und des verfassungsrechtlichen Auftrags gemäss Art. 64 BV ist die steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz – insbesondere durch den Sonderabzug nach Art. 25a StHG – vergleichsweise begrenzt und im internationalen Vergleich zu restriktiv ausgestaltet.

Der restriktive Charakter von Art. 25a StHG ergibt sich zunächst aus der Definition der für den Sonderabzug qualifizierenden F&E-Tätigkeiten. Zahlreiche Staaten verwenden eine weitere und praxisnähere Definition von F&E, die etwa bestimmte unmittelbar mit den Forschungs- und Entwicklungsarbeiten zusammenhängende, unterstützende Tätigkeiten sowie die Verbesserung bestehender Verfahren oder Produkte umfassen kann. Ausserdem könnten die Kriterien für die Beurteilung der Neuheit oder des innovativen Charakters einer Tätigkeit weniger streng definiert werden. Auf internationaler Ebene ist zudem eine Tendenz zu beobachten, steuerliche Anreize auf Tätigkeiten auszuweiten, die nicht im engeren Sinne der traditionellen F&E zuzuordnen sind, namentlich im Bereich der künstlichen Intelligenz. Während die abzugsfähigen Aufwendungen nach Art. 25a StHG – vorbehaltlich eines pauschalen Aufschlags von 35% – im Wesentlichen auf F&E-Personalkosten beschränkt sind, umfasst die Definition der abzugsfähigen Aufwendungen in mehreren Staaten ein deutlich breiteres Spektrum, etwa Verbrauchsmaterialien und Rohstoffe für Versuche, bestimmte spezialisierte Software, Kosten im Zusammenhang mit digitaler Infrastruktur und Cloud Computing sowie Kosten für die Nutzung, den Erwerb oder die Abschreibung von Ausrüstungen, Maschinen und Anlagen, die für F&E-Tätigkeiten eingesetzt werden. Hinzu kommt, dass der gemäss Art. 25a StHG zulässige Höchstsatz des Sonderabzugs mit 50% vergleichsweise niedrig ist: Zahlreiche Staaten sehen deutlich höhere Sätze vor.

Ohne gesetzgeberische Intervention dürfte sich die Diskrepanz zwischen dem Sonderabzug nach Art. 25a StHG und vergleichbaren ausländischen Instrumenten künftig weiter vergrössern. Die im rechtsvergleichenden Überblick erwähnten OECD-Statistiken für das Jahr 2026 zeigen, dass die Grosszügigkeit der steuerlichen F&E-Anreize weltweit tendenziell zunimmt.

In einzelnen Aspekten entspricht der Schweizer Sonderabzug den internationalen Best Practices, namentlich aufgrund seines horizontalen Anwendungsbereichs, der unter gleichen Bedingungen für alle Unternehmen unabhängig von Grösse und Rechtsform gilt. In anderen Aspekten ist das schweizerische Modell indessen zu restriktiv und weicht deutlich von den vorherrschenden internationalen Praktiken ab. Dies gilt insbesondere für die fehlende Möglichkeit, eines aus der Anwendung des Sonderabzugs resultierenden Verlusts vorzutragen.

b. Das Verhältnis zwischen Patentbox und Sonderabzug ist zu überprüfen

Das geltende Recht räumt der Patentbox-Regelung (für die Kantone obligatorisch) im Vergleich zum F&E-Sonderabzug (für die Kantone fakultativ) ein zu grosses Gewicht ein und steht im Widerspruch zur aktuellen internationalen Tendenz. Vorgelagerte F&E-Anreize – wie der Sonderabzug – werden heute breiter eingesetzt, und ihre forschungsfördernde Wirksamkeit wird als höher eingestuft als jene von Patentbox-Regelungen. Diese Tendenz dürfte sich weiter bestätigen, zumal Patentbox-Regelungen im Rahmen der Mindeststeuer nicht als QTI gelten.

c. Der durch den QTI-Rahmen eingeräumte Gestaltungsspielraum wird unzureichend genutzt

Die SBTI-Klausel erlaubt es seit dem 1. Januar 2026 den der Mindeststeuer unterliegenden Konzernen, bestimmte steuerliche Anreize als QTI zu behandeln. Erfasst werden einerseits aufwandbasierte steuerliche Anreize (*«expenditure-based tax incentives»*) und andererseits produktionsbasierte steuerliche Anreize (*«production-based incentives»*)²². Auch QRTCs/MITCs können als QTI behandelt werden, soweit sie auf denselben Grundsätzen beruhen. Den Staaten steht dabei ein erheblicher Gestaltungsspielraum bei der Ausgestaltung ihrer steuerlichen Anreize zu, sofern diese (i) darauf ausgerichtet sind, substanzielle Investitionen in der betreffenden

²²

Aus Schweizer Sicht ist zu beachten, dass hier ausschliesslich produktionsgebundene Anreize gemeint sind. Ein steuerlicher Anreiz, der auf dem Wert der Produktion und nicht auf deren Volumen berechnet wird, kann daher nicht als QTI qualifiziert werden. Der QTI-Rahmen erfasst zudem ausschliesslich steuerliche Anreize, die auf die Produktion von Sachgütern auf dem betreffenden Hoheitsgebiet abstellen. Die QTI-Qualifikation ist mit anderen Worten auf Produktion beschränkt, die eng mit einer effektiven wirtschaftlichen Präsenz auf dem betreffenden Hoheitsgebiet verknüpft ist. Entsprechend setzt die Definition voraus, dass der Anreiz auf den im anreizgewährenden Staat produzierten Einheiten beruht.

Jurisdiktion zu fördern (Territorialitätserfordernis), (ii) auf Grundlage der tatsächlich getätigten Aufwendungen berechnet werden und (iii) allen Wirtschaftsteilnehmern unter gleichen Bedingungen offenstehen und nicht nur den der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen zugutekommen.

Vorbehaltlich einer Substanzobergrenze (*«substance cap»*) – typischerweise 5.5%, multipliziert mit entweder der Summe der förderfähigen Personalkosten oder der Abschreibungen und Wertminderungen auf anrechnungsfähigen Sachanlagen in der Jurisdiktion – wird der kumulierte steuerliche Wert sämtlicher QTI (etwa ein steuerlicher F&E-Anreiz und ein QRTC) zu den für die Berechnung des 15%-igen Mindeststeuersatzes (ETR) berücksichtigten Steuern (*«adjusted covered taxes»*) hinzugerechnet. Beim F&E-Sonderabzug gemäss Art. 25a StHG entspricht der massgebende steuerliche Wert dem Betrag des zusätzlichen Abzugs (höchstens 50%, zuzüglich eines 35%-igen Aufschlags), multipliziert mit dem anwendbaren Steuersatz. Dieser Mechanismus ermöglicht es, den steuerlichen Wert der betreffenden Anreize – auch in einer Verlustsituation – zu erhalten und so eine Ergänzungssteuer zu vermeiden. Liegt die Substanzobergrenze indessen über dem kumulierten steuerlichen Wert der QTI, wird nur dieser niedrigere Wert für die QTI-Anpassung berücksichtigt. Die Substanzobergrenze bildet mit anderen Worten lediglich eine obere Begrenzung für die Wirksamkeit hinsichtlich der Mindeststeuer.

Der F&E Sonderabzug gemäss Art. 25a StHG stellt zweifellos ein QTI im Sinne Side-by-Side Package dar. In seiner geltenden Fassung bzw. Anwendung kann Art. 25a StHG jedoch in mehreren Punkten zu einer Unternutzung des QTI-Rahmens führen, namentlich in folgenden:

- **Definition der F&E und der abzugsfähigen Aufwendungen:** Die vergleichsweise enge Definition der anspruchsberechtigten F&E-Tätigkeiten sowie der nach Art. 25a StHG abzugsfähigen F&E-Aufwendungen wird durch den QTI-Rahmen nicht vorgegeben. Die Schweiz könnte daher – ohne Einschränkung durch den QTI-Rahmen – eine weiter gefasste Definition der F&E und der abzugsfähigen Aufwendungen vorsehen.
- **Risiko einer Unternutzung der Substanzobergrenze:** Da (i) der Begriff der abzugsfähigen F&E-Aufwendungen nach Art. 25a StHG – vorbehaltlich des pauschalen Aufschlags von 35% – auf den direkt den F&E-Tätigkeiten zurechenbaren Personalkosten beruht²³, (ii) der Satz des

²³ Art. 25a Abs. 3 StHG

Sonderabzugs niedrig ist (50%) und (iii) der anwendbare Steuersatz moderat ausfällt, kann ein strukturelles Risiko einer Unternutzung der Substanzobergrenze bestehen. Der durch Art. 25a StHG als QTI generierte steuerliche Wert kann mit anderen Worten unter der verfügbaren Substanzobergrenze bleiben²⁴.

- **Vortrag des Anreizes:** Der QTI-Rahmen ermöglicht es, auf GloBE-Ebene die steuerliche Wirkung eines Sonderabzugs aufrechtzuerhalten, der einen steuerlichen Verlust verursacht, auch wenn der entsprechende Steuervorteil erst in einer späteren Periode vollständig realisiert werden kann. Der QTI-Rahmen vermeidet so, dass dieser Verlust bei späterer Verrechnung eine Ergänzungssteuer auslöst, die den steuerlichen Vorteil des Sonderabzugs neutralisieren würde. Allerdings schliesst Art. 25b Abs. 3 StHG den Vortrag eines aus der Anwendung von Art. 25a StHG resultierenden Verlusts aus. Daraus ergibt sich eine Asymmetrie: Während der QTI-Rahmen auf GloBE-Ebene den Wert des Anreizes bei Entstehung eines steuerlichen Verlusts wahrt, kann der Steuerpflichtige diesen Wert auf Ebene der schweizerischen Steuer nicht durch einen Verlustvortrag sichern. Diese unterschiedliche Behandlung kann den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert des Anreizes nach Art. 25a StHG für Unternehmen mindern, die in frühen Phasen ihrer F&E-Tätigkeiten steuerliche Verluste ausweisen.

2. Verbesserungsvorschläge

a. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Leitprinzipien

Die grundsätzliche Verfassungskonformität von Art. 25a StHG ist anerkannt, da der darin vorgesehene steuerliche Anreiz (i) durch die Verfolgung eines im öffentlichen Interesse stehenden ausserfiskalischen Ziels, gemäss Art. 64 BV – die Förderung der Innovation –, gerechtfertigt werden kann, (ii) horizontal und nicht diskretionär unter gleichen Bedingungen für alle F&E-treibenden Unternehmen (unabhängig von Grösse und Rechtsform, einschliesslich selbstständig Erwerbstätiger²⁵) gilt und (iii) im Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip auf in der Schweiz ausgeübte F&E-Tätigkeiten beschränkt ist, die geeignet sind, grösstmögliche Spillover-Effekte für

²⁴ Dabei sind zwar allfällige weitere als QTI qualifizierbare steuerliche Anreize zu berücksichtigen, für die dieselbe Substanzobergrenze gelten könnte – namentlich ein allfälliger QRTC. Dieser Vorbehalt ändert indessen nichts am grundsätzlichen Befund, dass der vergleichsweise enge Anwendungsbereich von Art. 25a StHG – sowohl hinsichtlich der Definition der abzugsfähigen Aufwendungen als auch des Satzes des Sonderabzugs (50%) – die effektive Nutzung der in der Schweiz verfügbaren Substanzobergrenze einschränken kann.

²⁵ Art. 10a StHG

die schweizerische Wirtschaft zu erzeugen. Jede künftige Reform von Art. 25a StHG sollte weiterhin im Einklang mit diesen Leitprinzipien stehen.

Die verschiedenen Elemente des QTI-Rahmens stehen nach hier vertretener Auffassung ebenfalls im Einklang mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Dies gilt namentlich für den horizontalen und nicht diskretionären Charakter von Art. 25a StHG sowie für das Erfordernis, dass der steuerliche Anreiz auf substanzielle, in der Schweiz ausgeübte Tätigkeiten beschränkt sein muss.

Die Einführung der globalen Mindeststeuer und die Verschärfung des internationalen Steuerwettbewerbs, namentlich im Bereich der F&E-Tätigkeiten, liefern indessen zwei zusätzliche verfassungsrechtliche Grundlagen, die eine Verstärkung der steuerlichen F&E-Förderung in der Schweiz rechtfertigen können.

- Art. 129a BV verlangt, dass die Normen zur Umsetzung der globalen Mindeststeuer so ausgestaltet werden, dass «die Interessen der Schweizer Wirtschaft gewahrt bleiben». Der Bundesrat hat dazu zutreffend festgehalten, dass «dort, wo es das Regelwerk der OECD/G20 explizit zulässt oder vorsieht, [...]Spielräume und Wahlrechte im Interesse des Standortes konsequent genutzt werden» sollen²⁶. Nach hier vertretener Auffassung gehört die vom QTI-Rahmen eingeräumte Flexibilität bei der Ausgestaltung steuerlicher Anreize zu diesen Handlungsspielräumen und sollte daher vollumfänglich oder zumindest möglichst stark genutzt werden. Dies würde eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von Art. 25a StHG rechtfertigen.

Eine solche Erweiterung käme sämtlichen Unternehmen zugute und nicht nur den der Mindeststeuer unterliegenden. Sie wäre daher geeignet, im Sinne von Art. 129a BV zur Wahrung der Interessen der gesamten Schweizer Wirtschaft beizutragen.

- Art. 103 BV könnte ferner als ergänzende verfassungsrechtliche Grundlage dienen. Diese Bestimmung ermöglicht es dem Bund, namentlich mittels steuerlicher Anreize, bedrohte Wirtschaftszweige zu fördern. F&E-Tätigkeiten stellen offenkundig einen Schlüsselbereich der Schweizer Wirtschaft dar. Die neuere Lehre vertritt zudem die Auffassung, dass die Einführung besonders attraktiver steuerlicher Massnahmen durch andere Staaten eine «Bedrohung» im

²⁶ Erläuterungen zur Verordnung des EFD 2023, S. 9–10

Sinne von Art. 103 BV darstellen und damit die Einführung vergleichbarer Massnahmen in der Schweiz zugunsten des betroffenen Wirtschaftszweigs rechtfertigen kann.

Eine Reform von Art. 25a StHG mit dem Ziel, der Schweiz eine möglichst starke Nutzung der durch den QTI-Rahmen gebotenen Flexibilität zu ermöglichen, lässt sich somit auf mehrere Verfassungsbestimmungen stützen, namentlich auf Art. 64, 129a und gegebenenfalls Art. 103 BV.

Nach hier vertretener Auffassung sind diese verfassungsrechtlichen Grundlagen nicht nur *de lege ferenda*, sondern auch *de lege lata* von Bedeutung, da der geltende Art. 25a StHG selbst so weit wie möglich im Einklang mit diesen verfassungsrechtlichen Prinzipien auszulegen ist.

b. Verbesserung von Art. 25a StHG *de lege lata* und *de lege ferenda*

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen werden die folgenden acht Verbesserungsvorschläge *de lege lata* und *de lege ferenda* vorgeschlagen:

- **Verbesserung Nr. 1 (*de lege lata*):** Erweiterung des Anwendungsbereichs von Art. 25a StHG im Wege der Auslegung. Dies betrifft zusätzliche Präzisierungen betreffend (i) den Begriff der qualifizierenden F&E-Tätigkeit und der F&E-Bereiche sowie (ii) die direkt diesen Tätigkeiten zurechenbaren Personalkosten, ferner Vereinfachungen bei den Dokumentationsanforderungen.
- **Verbesserung Nr. 2 (*de lege lata*):** Vollständige Umsetzung von Art. 25a StHG durch sämtliche Kantone.
- **Verbesserung Nr. 3 (*de lege ferenda*):** Aufnahme einer weiter gefassten und praxisnahen Definition der F&E in Art. 25a StHG, etwa: «*Als Forschung, Entwicklung und Innovation gelten sämtliche systematischen, auf die Erweiterung des Wissensstands ausgerichteten Tätigkeiten (Forschung), deren Anwendung zur Hervorbringung neuer oder verbesserter Produkte, Verfahren, Prozesse oder Dienstleistungen (Entwicklung) sowie deren Implementierung auf dem Markt oder im Unternehmen (Innovation).*»
- **Verbesserung Nr. 4 (*de lege ferenda*):** Erhöhung des Satzes des Sonderabzugs nach Art. 25a StHG (derzeit höchstens 50%), allenfalls mit einer progressiven Struktur, und/oder einem höheren Zuschlag für Sachaufwand, Materialkosten und Investitionen (derzeit 35%)

- **Verbesserung Nr. 5 (*de lege ferenda*):** Erweiterung der abzugsfähigen Aufwendungen nach Art. 25a StHG, die derzeit im Wesentlichen auf die Personalkosten beschränkt sind (vorbehaltlich des Aufschlags von 35%). Die abzugsfähigen Aufwendungen könnten zusätzlich Forschungsinfrastrukturen umfassen (etwa Laborausrüstungen, Versuchsanlagen, Rechenzentren, soweit sie der Forschung und Entwicklung dienen) sowie Tätigkeiten im Bereich der künstlichen Intelligenz.
- **Verbesserung Nr. 6 (*de lege ferenda*):** Umwandlung von Art. 25a StHG in eine für die Kantone verbindliche Bestimmung, womit der Abzug auch im Rahmen des Finanzausgleichs berücksichtigt wird (siehe auch Verbesserung Nr. 8).
- **Verbesserung Nr. 7 (*de lege ferenda*):** Anpassung der in Art. 25b StHG vorgesehenen Entlastungsbegrenzung.
- **Verbesserung Nr. 8 (*de lege ferenda*):** Berücksichtigung von Art. 25a StHG im Finanzausgleich, sofern nicht bereits Verbesserung Nr. 6 umgesetzt wurde.
- **Verbesserung Nr. 9 (*de lege ferenda*):** Schliesslich wird empfohlen, die Möglichkeit der Einführung einer dem Art. 25a StHG entsprechenden Bestimmung bei der direkten Bundessteuer zu prüfen.

c. Koordination mit der Substanzobergrenze des QTI-Rahmens

Die vorstehend skizzierten Verbesserungsvorschläge sollten nach hier vertretener Auffassung in Abstimmung mit der im QTI-Rahmen geltenden Substanzobergrenze geprüft werden. Die QTI-Anpassung entspricht – wie dargelegt – dem niedrigeren der beiden Beträge: dem kumulierten steuerlichen Wert sämtlicher QTI und der anwendbaren Substanzobergrenze. In seiner geltenden Fassung führt Art. 25a StHG grundsätzlich eine Unternutzung der Substanzobergrenze, da (i) die abzugsfähigen F&E-Aufwendungen – vorbehaltlich des Aufschlags von 35% – auf die F&E-Personalkosten beschränkt sind und (ii) der Satz des Sonderabzugs vergleichsweise niedrig ist (50%). Unter diesem Gesichtspunkt bildet die Substanzobergrenze des QTI-Rahmens ein

zusätzliches Argument für eine Erweiterung von Art. 25a StHG gemäss den vorstehend dargestellten Reformoptionen.

Denkbar wäre etwa, Art. 25a StHG durch eine neue Bestimmung zu ergänzen, die eine Erhöhung des Sonderabzugs vorsieht, wenn der kumulierte steuerliche Wert der QTI unter der Substanzobergrenze bleibt. Art. 25a StHG könnte zu diesem Zweck um einen vierten Absatz ergänzt werden:

«Die Kantone können eine Erhöhung des für Forschungs- und Entwicklungsaufwand geltenden zusätzlichen Abzugssatzes vorsehen, wenn der kumulierte Steuerwert der als Qualified Tax Incentives («QTI») qualifizierten Steueranreize einer steuerpflichtigen Person unter der nach den internationalen Regeln zur Mindestbesteuerung geltenden Substanzobergrenze («Substance Cap») liegt. Diese Erhöhung gilt allgemein, unabhängig von einer tatsächlichen Unterstellung unter die Regeln zur Mindestbesteuerung. Sie ist auf den Satz begrenzt, der erforderlich ist, damit der kumulierte Steuerwert der als QTI qualifizierten Anreize der Substanzobergrenze entspricht.»

Da diese Erhöhung allen Unternehmen offenstünde, handelte es sich nach hier vertretener Auffassung nicht um eine selektive Begünstigung der ausschliesslich der globalen Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen. Es handelte sich vielmehr um eine allgemeine Anpassung des schweizerischen F&E-Förderungsregimes, dessen maximales Niveau sich nach der im internationalen Rahmen vorgesehenen Substanzobergrenze richten würde.

Diese Variante bietet den Vorteil, den Anreiz nach Art. 25a StHG flexibel anpassen zu können, um die vom QTI-Rahmen gebotene Flexibilität im Sinne von Art. 129a BV zu nutzen – und dies in einem Umfeld verschärften internationalen Steuerwettbewerbs.

Alternativ wäre auch folgender Ansatz denkbar:

«Der kumulierte Steuerwert der Entlastung gemäss dieser Bestimmung sowie weiterer als Qualified Tax Incentives («QTI») qualifizierten Steueranreize darf die nach internationalen Regeln zur Mindestbesteuerung geltende Substanzobergrenze («Substance Cap») nicht übersteigen. Diese Begrenzung gilt allgemein, unabhängig von einer tatsächlichen Unterstellung unter die Regeln zur Mindestbesteuerung.»

Diese Alternative wäre auch v.a. in Kombination mit einer substantiellen Ausdehnung des F&E Sonderabzugs im StHG zu erwägen. Sie würde einerseits die Kantone von unbegrenzten Ausfällen schützen und andererseits für von der Mindeststeuer betroffene Unternehmen den Sonderabzug nur so weit ausdehnen, als der Steueranreiz nicht durch die Mindeststeuer neutralisiert würde. Für die der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen hätte diese Bestimmung mit anderen Worten

lediglich deklaratorischen Charakter, da der die Substanzobergrenze übersteigende kumulierte steuerliche Wert ihrer QTI ohnehin einer Ergänzungssteuer unterläge. Für die nicht der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen könnte diese Bestimmung hingegen im Rahmen einer Erweiterung von Art. 25a StHG als echte Obergrenze wirken. Diese Variante wäre gegebenenfalls mit der allgemeinen Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG zu koordinieren.

B. Weitere Massnahmen

Ohne Anspruch auf Vollständigkeit wurden abschliessend die folgenden beiden Massnahmen zur Stärkung des Schweizer Unternehmensstandorts untersucht:

1. Befristete Steuerbefreiung von Unternehmen und Regionalpolitik

Weiter wäre eine Anpassung der kantonalen befristeten Steuererleichterungen und der entsprechenden steuerlichen Anreize des Bundes im Rahmen der Regionalpolitik an den QTI-Rahmen möglich. Die Kantone könnten nach hier vertretener Auffassung die Voraussetzungen für die Gewährung einer befristeten Steuererleichterung zugunsten von Unternehmen so anpassen, dass diese Erleichterung auf den vom Unternehmen getätigten Aufwendungen gemäss den Modalitäten des QTI-Rahmens beruht. Es liesse sich sogar vertreten, dass das Leitprinzip des QTI-Rahmens – die Gewährung einer steuerlichen Entlastung gestützt auf die lokale Substanz – ein geeignetes Kriterium für die Beurteilung darstellt, inwieweit eine solche Entlastung den wirtschaftlichen Interessen des Kantons tatsächlich dient.

Nach hier vertretener Auffassung ist dieser Ansatz auch mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen vereinbar. Die Gewährung einer steuerlichen Erleichterung gestützt auf einen objektiven, zudem international anerkannten Substanzindikator ermöglicht eine bessere Begründung der befristeten Steuererleichterung bestimmter Unternehmen. Der maximale Betrag der Erleichterung könnte dabei im Voraus festgelegt werden, während der tatsächlich gewährte Betrag auf Grundlage der effektiv getätigten Aufwendungen bestimmt würde.

Um eine diskretionäre Gewährung der Steuererleichterung zu vermeiden, sollten die objektiven Anspruchsvoraussetzungen publiziert werden (etwa in einer vom Regierungsrat des betreffenden Kantons erlassenen Ausführungsverordnung). Die Erleichterung sollte zudem allen Unternehmen unter gleichen Bedingungen zugänglich sein und nicht den der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen vorbehalten sein.

Die vorstehend dargestellte Logik liesse sich auch auf die im Rahmen der Regionalpolitik auf Bundesebene gewährten steuerlichen Anreize übertragen.

2. Unilaterale Steueranrechnung («*unilateral foreign tax credit*») auf Lizenzgebühren

Im Rahmen einer Strategie zur Stärkung der mit geistigem Eigentum verbundenen Aktivitäten in der Schweiz könnte die Einführung eines unilateralen Anrechnungsmechanismus für ausländische Quellensteuern auf Lizenzgebühren, die von Staaten erhoben werden, mit denen die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat (oder deren DBA noch nicht in Kraft getreten ist), geprüft werden. Dieser wäre grundsätzlich allen in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen zugänglich und stellte im eigentlichen Sinne keinen steuerlichen Anreiz dar. Sein einziger Zweck bestünde in der Beseitigung der juristischen Doppelbesteuerung, die aus der gleichzeitigen Besteuerung desselben Einkommens durch den ausländischen Staat mittels Quellensteuer und durch die Schweiz mittels Einkommens- oder Gewinnsteuer resultiert.

Der Mechanismus würde indessen eine Überbesteuerung von für die Schweiz strategisch bedeutsamen Einkünften vermeiden. Die Anrechnung der ausländischen Steuer wäre auf den tatsächlich im Ausland erhobenen Quellensteuerbetrag begrenzt und dürfte den auf die betreffenden Lizenzeinkünfte entfallenden schweizerischen Steuerbetrag nicht übersteigen. Schliesslich könnte ein Wahlrecht vorgesehen werden, das es den Steuerpflichtigen ermöglicht, je Steuerperiode zwischen der Anrechnung der ausländischen Quellensteuern und deren Abzug vom steuerbaren Einkommen oder Gewinn zu wählen.

IV Aufbau des Rechtsgutachtens

Neben diesem einleitenden Abschnitt umfasst das vorliegende Rechtsgutachten folgende Teile:

- Rechtsvergleichender Überblick über steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung (zweiter Teil)
- Darstellung und Analyse der SBTI-Klausel zu den QTIs (dritter Teil)
- Darstellung und Analyse des einschlägigen schweizerischen verfassungsrechtlichen Rahmens, insbesondere im Hinblick auf eine Reform des schweizerischen Sonderabzugs für F&E im Einklang mit dem QTI-Rahmen (vierter Teil)
- Analyse des Schweizer Sonderabzug für F&E *de lege lata* und *de lege ferenda* sowie Verbesserungsvorschläge unter Berücksichtigung des QTI-Rahmens (fünfter Teil)
- Schliesslich ein nicht erschöpfender Überblick über weitere mögliche Reformansätze (sechster Teil)

ZWEITER TEIL: STEUERLICHE ANREIZE FÜR F&E – VERGLEICHENDE RECHTLICHE ÜBERSICHT

Nach einigen allgemeinen Überlegungen konzentrieren wir uns in unserer Darstellung auf den Begriff der steuerlich begünstigten F&E, insbesondere im Hinblick auf den Grad der Übereinstimmung mit den Definitionen des Frascati-Handbuchs (II), den Umfang der qualifizierenden F&E-Aufwendungen (III), die Möglichkeit, den gewährten Vorteil zeitlich zu verschieben, sowie die Auswirkungen eines F&E Sonderabzugs auf die Behandlung von Verlusten (IV). Auf diese Weise können wir den aktuellen Art. 25a StHG (V) im internationalen Vergleich einordnen (VI).

I Allgemeine Ausführungen

Wie dem jüngsten Bericht der OECD über die Körperschaftssteuerstatistik für das Jahr 2026 zu entnehmen ist, sind steuerliche F&E-Anreize zunehmend verbreitet. In den meisten Staaten werden F&E-Aktivitäten mit einer Kombination aus direkten Finanzierungen und der Gewährung von steuerlichen Anreizen gefördert, wobei die jeweilige Gewichtung dieser Instrumente variiert. Im Laufe der Zeit hat sich jedoch der Einsatz von steuerlichen Anreizen auf der Grundlage von F&E-Aufwendungen als wichtigste Fördermassnahme für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten durchgesetzt²⁷. So boten im Jahr 2025 33 der 38 OECD-Mitgliedsstaaten diese Art von Steuererleichterungen an²⁸. Auch die Höhe dieser Anreize hat in den letzten Jahren zugenommen. Während sich diese Entwicklung zwischen 2013 und 2019 stabilisiert hatte, ist seit 2020 ein Anstieg zu beobachten, ein Trend, der bis 2025 anhält²⁹.

Die Wirksamkeit von steuerlichen Anreizen auf der Grundlage von F&E-Aufwendungen wurde durch mehrere Studien belegt. Wie etwa in einer 2025 veröffentlichten Studie wie folgt festgestellt wird:

«The empirical literature provides robust evidence that input-based R&D tax incentives (e.g. tax credits, super deductions) effectively stimulate additional R&D investment by reducing after-tax costs. More specifically, a 10%

²⁷ OECD, Corporate Tax Statistics 2026, 21 Juli 2026, S. 50

²⁸ OECD, Corporate Tax Statistics 2026, 21 Juli 2026, S. 50

²⁹ OECD, Corporate Tax Statistics 2026, 21 Juli 2026, S. 50

decrease in the cost of R&D through input-based tax incentives can increase R&D spending by approximately up to 10% in the long-term.»³⁰

Patentbox-Regelungen (*«output incentives»*), die auf dem *«modified nexus approach»* der OECD basieren, sind hingegen weniger verbreitet: Derzeit bieten 21 OECD-Länder diese Art von Anreiz an. Mit Ausnahme von Luxemburg kombinieren jedoch alle betroffenen Länder diesen Anreiz mit einem F&E Anreiz auf der Ausgabenseite (Steuerzugschrift oder Sonderabzug)³¹. Folglich erfolgt die Förderung von F&E Aktivitäten meist nicht ausschliesslich über Patentbox-Regelungen. Zwar hat der Ansatz der OECD zu einer Optimierung solcher Regelung beigetragen – dennoch gelten ausgabenbasierte Anreize als wirksamer³².

Es sei darauf hingewiesen, dass diese Statistiken aus der Zeit vor der Einführung des QTI-Rahmens im Rahmen des Side-by-Side Package im Januar 2026 stammen, für den natürlich noch keine Daten vorliegen. Angesichts der oben genannten Trends und der Tatsache, dass Patentbox-Regelungen nicht als QTI eingestuft werden, ist davon auszugehen, dass die Verbreitung ausgabenbasierter F&E-Anreize weiter zunehmen wird. Zudem werden Letztere ihre Wirksamkeit behalten, da, wie nachfolgend dargestellt, der QTI-Rahmen den Kern bewährter bisheriger Praktiken in diesem Bereich bewahrt³³.

Zwar gibt es kein harmonisiertes Modell für ausgabenbasierte steuerliche F&E-Anreize³⁴. Wie in der Einleitung unserer Analyse dargelegt, lässt sich diese fehlende Harmonisierung dadurch erklären, dass ausgabenbasierte steuerliche F&E-Anreize im Gegensatz zu Patentbox-Regelungen

³⁰ J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, S. 7

³¹ OECD, Corporate Tax Statistics 2026, 21 Juli 2026, S. 50

³² OECD, Corporate Tax Statistics 2026, 21 Juli 2026, S. 50. Siehe auch J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, S. 7: *«the empirical evidence on the effectiveness of output-based R&D tax incentives in the form of so-called IP box regimes is mixed. While they were originally criticised for encouraging profit shifting and providing limited additional R&D stimulus, recent evidence highlights the potential of well-designed IP boxes under the modified nexus approach to retain high-value IP, encourage commercialisation, and support domestic innovation ecosystems. Still, concerns about their effectiveness remain as potential benefits tend to be concentrated among large multinational enterprises (MNEs) and increases in patent applications may be accompanied by a decrease in patent quality.»*

³³ Siehe unten

³⁴ In diesem Sinne auch J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, S. 7

auf internationaler Ebene nie problematisch waren. Ihre Ausgestaltung fällt somit in die Autonomie jedes einzelnen Staates³⁵.

Auf internationaler Ebene zeichnen sich jedoch klare Tendenzen und bewährte Praktiken ab. Was zunächst den Zugang zu Steueranreizen betrifft, so gilt als anerkannt, dass ein Steueranreiz zugunsten von F&E horizontal und zu denselben Bedingungen allen Wirtschaftsteilnehmern, die qualifizierende F&E-Tätigkeiten ausüben, zugänglich sein muss – unabhängig ihrer Grösse oder Rechtsform³⁶.

II Definition von steuerlich begünstigter F&E

Die vergleichende Analyse verschiedener ausgabenbasierter Steueranreizsysteme für F&E verdeutlicht zwar einen gewissen Zusammenhang zwischen der nationalen Definition von steuerlich begünstigter F&E und den im Frascati-Handbuch festgelegten Kriterien. Allerdings variiert der Grad der Übereinstimmung mit diesem Handbuch von Staat zu Staat³⁷.

In einigen Rechtsordnungen geht die Definition von steuerlich begünstigter F&E im Wesentlichen nicht über die Definition des Frascati-Handbuchs hinaus³⁸. In anderen Ländern sind die im Frascati-Handbuch festgelegten Grundsätze lediglich Ausgangspunkt für weitergehende Überlegungen. Ersteres ist beispielsweise in **Grossbritannien** der Fall³⁹. Auch **Australien** weicht nicht grundlegend von der im Frascati-Handbuch angegebenen Definition ab⁴⁰. Allerdings ist der

³⁵ Siehe oben S. 4 f.

³⁶ J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, S. 15: «*Eligible taxpayers for input-based R&D tax incentives typically include (corporate) entities subject to (corporate) income tax within a country. Eligibility criteria often focus on the nature of the R&D activities conducted rather than the legal form of the entity. Thus, most input-based tax incentives support firms regardless of their size or industry sector. However, many countries introduce specific provisions to ensure broader access for SMEs, recognising their potential innovation capacity and financial constraints*»; R. Danon, Tax Incentives on Research and Development (R&D), IFA-Cashier 2015, 2.1.2.2

³⁷ R. Danon, Tax Incentives on Research and Development (R&D), IFA-Cahier 2015, 2.2.2.2

³⁸ Siehe beispielsweise für Frankreich den Guide du crédit d'impôt recherche 2024 oder für Irland die Revenue Commissioners, Tax and Duty Manual – Teil 29-02-03: Research and Development (R&D) Corporation Tax Credit

³⁹ Siehe Department for Science, Innovation and Technology, Meaning of Research and Development for Tax Purposes: Guidelines. Das Vereinigte Königreich übernimmt die Grundprinzipien des Frascati-Handbuchs (wissenschaftlicher oder technologischer Fortschritt, Beseitigung von Unsicherheiten, systematischer Ansatz), erweitert jedoch bestimmte steuerliche Aspekte. Die wichtigsten Erweiterungen betreffen die nicht offensichtliche Anpassung von Erkenntnissen aus anderen wissenschaftlichen oder technologischen Bereichen (Guidelines, § 6), die ausdrückliche Anerkennung von Unsicherheiten im Zusammenhang mit komplexen Systemen (Guidelines § 13), bestimmte indirekte projektbezogene Tätigkeiten (Guidelines § 13 § 5) sowie seit 2023 mathematische Fortschritte, die als wissenschaftlich relevant angesehen werden (Guidelines § 13 § 15B).

⁴⁰ Die australische Definition greift die Grundprinzipien von neuem Wissen, technischer Unsicherheit und systematischem Experimentieren auf. Die «*core R&D activities*» setzen voraus, dass das Ergebnis von einem

australische Ansatz in seiner industriellen Anwendung weiter gefasst: «*New knowledge*» kann angewandtes Wissen in Form eines neuen oder verbesserten Materials, Produkts, Verfahrens oder einer neuen oder verbesserten Dienstleistung sein⁴¹. Dies ermöglicht es, bestimmte Ingenieurs-, Integrations- oder experimentelle Entwicklungsprojekte als solche einzustufen, wenn die technische Unsicherheit nicht durch vorhandenes Wissen⁴² gelöst werden kann. Der Einbezug von «*supporting R&D activities*», die in direktem Zusammenhang mit den Hauptaktivitäten stehen, erweitert zudem den praktischen Anwendungsbereich der Regelung⁴³. Die von Singapur und den Vereinigten Staaten gewählten Modelle verdienen ebenfalls besondere Erwähnung.

Singapur verfügt mit seinem «*Enterprise Innovation Scheme (EIS)*» über ein wettbewerbsfähiges Modell zur steuerlichen Förderung von F&E. Im Wesentlichen können Unternehmen für die Steuerjahre 2024 bis 2026 einen steuerlichen Sonderabzug von bis zu 400% (d.h. einen regulären Abzug von 100%, zuzüglich eines Sonderabzugs von 300%) für qualifizierende Aufwendungen im Zusammenhang mit in Singapur durchgeführten F&E-Projekten in Anspruch nehmen⁴⁴. Diese Schwelle von 400% gilt bis zu einer Ausgabenobergrenze von 400'000 Singapur-Dollar (umgerechnet rund CHF 253'000). Über diese Obergrenze hinaus berechtigen die förderfähigen F&E-Aufwendungen weiterhin zu einem erhöhten Abzug von 250% (d.h. einem regulären Abzug von 100% zuzüglich eines Sonderabzugs von 150%)⁴⁵.

Singapur verfolgt einen operativen Ansatz bei der Förderung von F&E: Das Vorliegen einer Neuheit («*novelty*») wird insbesondere pragmatisch bewertet, und die technologische Unsicherheit

kompetenten Fachmann nicht im Voraus bekannt oder bestimmt werden kann und dass die Tätigkeit darauf abzielt, neues Wissen zu generieren (Australian Government, Department of Industry, Science and Resources, R&D Tax Incentive: Guide to Interpretation, S. 15–16).

⁴¹ Australian Government, Department of Industry, Science and Resources, R&D Tax Incentive: Guide to Interpretation, S. 17–18

⁴² Dagegen sind bekannte Anpassungen, routinemässige Verbesserungen oder Optimierungen ohne Gewinnung neuer Erkenntnisse weiterhin ausgeschlossen (Australian Government, Department of Industry, Science and Resources, R&D Tax Incentive: Guide to Interpretation, S. 17–18).

⁴³ Australian Government, Department of Industry, Science and Resources, R&D Tax Incentive: Guide to Interpretation, S. 22–23. Siehe auch KPMG LLP, Global R&D Incentives Guide 2025 (KPMG 2025), S. 10–13, <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2021/global-rd-incentives-guide.pdf>, abgerufen am 31. Juli 2026.

⁴⁴ Bei ausserhalb Singapurs durchgeführten F&E-Projekten gewährt die Regelung einen regulären Steuerabzug in Höhe von 100% der förderfähigen Forschungsausgaben, sofern die betreffenden Tätigkeiten einen Bezug zur Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen aufweisen

⁴⁵ Die Regelung sieht ausserdem einen Steuerabzug von 400% (begrenzt auf 50'000 SGD pro Steuerjahr) für förderfähige Innovationsausgaben vor, die im Rahmen von Projekten in Zusammenarbeit mit Partnerinstitutionen (partner institutions) getätigt werden. Als förderfähige Innovationsprojekte gelten insbesondere Projekte, die sich hauptsächlich auf eine oder mehrere der folgenden Tätigkeiten beziehen: Forschung und experimentelle Entwicklung, Ingenieurwesen, Konzeption und andere kreative Tätigkeiten, Tätigkeiten im Zusammenhang mit geistigem Eigentum sowie die Entwicklung von Software und Datenbanken.

wird aus der Sicht eines kompetenten Fachmanns beurteilt. Diese Methode begünstigt Projekte der industriellen experimentellen Entwicklung und schliesst gleichzeitig Routineaktivitäten aus. Die von Singapur gewählte Definition von F&E umfasst auch Projekte, die auf die Verbesserung bestehender Verfahren oder Produkte abzielen. Darüber hinaus wird das Erfordernis der Neuheit nicht unter dem Gesichtspunkt des weltweiten wissenschaftlichen Fortschritts bewertet, sondern im spezifischen technologischen Kontext Singapurs: «(...) *first of its kind in Singapore (...) in relation to the creation or improvement of products, processes or knowledge* »⁴⁶.

Erwähnenswert ist zudem eine im Budget 2026 neu eingeführte Kategorie förderfähiger Aufwendungen, die speziell der Einführung künstlicher Intelligenz («**KI**») gewidmet ist. Diese Massnahme unterscheidet sich von der F&E-Regelung und zielt darauf ab, die Verbreitung von KI in Unternehmen zu beschleunigen, auch wenn die Aufwendungen keine F&E im herkömmlichen Sinne darstellen. Dementsprechend können Unternehmen in Singapur für die Steuerjahre 2027 und 2028 einen Steuerabzug von 400% auf ihre Aufwendungen im Zusammenhang mit künstlicher Intelligenz in Anspruch nehmen, begrenzt auf 50'000 SGD pro Steuerjahr⁴⁷. Mit dieser Massnahme möchte Singapur die Kosten für die Einführung von KI durch Unternehmen senken, um deren digitale Transformation zu beschleunigen und ihre Produktivität zu steigern.

In den **USA** wird F&E steuerlich hauptsächlich durch den «*Research Credits*» gemäss Abschnitt 41 des *Internal Revenue Code* («**IRC**») gefördert, der Unternehmen, die qualifizierte Forschungsaufwendungen («*qualified research expenditures*») tätigen, einen Steuervorteil gewährt. Die Förderfähigkeit basiert auf einer eigenständigen Definition von F&E, die in den Vorschriften des Finanzministeriums («*Treasury Regulations*») näher ausgeführt wird. Diese Definition bezieht sich in diesem Fall auf die Entwicklung oder Verbesserung einer betrieblichen Komponente («*business components*»)⁴⁸. Die Aktivitäten müssen daher mit dem Ziel durchgeführt werden, Betriebskomponenten zu entwickeln oder zu verbessern. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese auf Prinzipien der Physik, Biologie, Ingenieurwissenschaften oder Informatik beruhen und ob sie einen experimentellen Prozess zur Klärung einer technischen Ungewissheit beinhalten⁴⁹.

⁴⁶ Siehe IRAS e-Tax Guide: Research and Development Tax Measures, 3.3.4

⁴⁷ Der maximale Abzug beläuft sich somit auf 200'000 SGD (400% × 50'000 SGD) an abzugsfähigen Aufwendungen pro Steuerzeitraum. Diese neue Kategorie ist in das Enterprise Innovation Scheme integriert, unterliegt jedoch einer eigenen Obergrenze

⁴⁸ IRC § 41(d); Treas. Reg. §§ 1.41-4 und 1.174-2

⁴⁹ IRC §41(d); Treas. Reg. §§1.41-4 und 1.174-2

Im Gegensatz zum Frascati-Handbuch verlangt die amerikanische Definition von F&E nicht, dass die Tätigkeit zur Erweiterung des allgemeinen Bestands an wissenschaftlichen oder technologischen Erkenntnissen beiträgt. Mit anderen Worten: Die amerikanische Definition setzt keinen Beitrag zum globalen Wissensbestand voraus. Es genügt, dass ein Unternehmen neue technologische Informationen erlangt, um ein kommerzielles Produkt ("*business component*") zu entwickeln oder zu verbessern – vorausgesetzt, es wird ein experimenteller Prozess zur Überwindung einer technischen Ungewissheit durchgeführt. Dadurch qualifizieren zahlreiche Projekte, die nach der engeren Definition des Frascati-Handbuchs keinen technologischen Fortschritt darstellen würden. Dazu gehören insbesondere Verbesserungen bestehender Produkte, die Entwicklung interner Software, Systemintegrationsprojekte oder auch bestimmte komplexe ingenieurtechnische Arbeiten, bei denen das Unternehmen verschiedene technische Lösungen bewerten muss, um ein ungewisses Ergebnis zu erzielen⁵⁰.

Im internationalen Vergleich gehören die Vereinigten Staaten somit zu den Staaten, in denen der Begriff qualifizierender F&E Tätigkeiten relativ weit gefasst ist und der Schwerpunkt auf der Beseitigung technischer Unsicherheiten liegt, welche die Entwicklung oder Verbesserung einer «*business component*» betreffen.

III Förderfähige F&E-Aufwendungen

Der Umfang der förderfähigen F&E-Aufwendungen variiert ebenfalls von Staat zu Staat⁵¹. Zwar ist die Berücksichtigung der Personalkosten, die direkt den F&E-Aktivitäten zugeordnet sind, als förderfähige Aufwendungen weitgehend anerkannt. Dieser Ansatz rechtfertigt sich dadurch, dass Humanressourcen oft den Hauptfaktor für die Schaffung von neuem Wissen und für Innovation darstellen, insbesondere in technologieintensiven Branchen⁵². Zahlreiche Staaten anerkennen daher die Bedeutung von Forschern, Ingenieuren, Technikern und anderen Mitarbeitern, die direkt an F&E-Projekten beteiligt sind, und stellen bei der Festlegung der Berechnungsgrundlage für

⁵⁰ EY, Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2025, S. 424–429 https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide, abgerufen am 31. Juli 2026. Dagegen sind einfache kommerzielle Anpassungen, routinemässige Optimierungen, kosmetische Änderungen oder auf das Unternehmen beschränkte Neuerungen ohne echte technologische Unsicherheit von der Inanspruchnahme der Regelung ausgeschlossen (Treas. Reg. §1.41-4(c))

⁵¹ J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, S. 15–16; R. Danon, Tax Incentives on Research and Development (R&D), IFA-Cahiers 2015, 2.1.2.2

⁵² R. Danon, Tax Incentives on Research and Development (R&D), IFA-Cahiers 2015, 2.1.2.2

Steuervergünstigungen auf diese Kosten ab. Allerdings kann die Berücksichtigung weiterer Aufwendungen im Hinblick auf das Ziel der Förderung von F&E ebenfalls gerechtfertigt sein⁵³.

Daher beschränkt sich die Bemessungsgrundlage für förderfähige F&E-Aufwendungen in vielen Staaten nicht nur auf Personalkosten, sondern umfasst einen weiteren Kreis von Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten stehen. Zusätzlich sehen verschiedene Staaten kaum oder gar keine feste Obergrenze pro Ausgabenkategorie vor⁵⁴. Dies gilt beispielsweise für Australien, das Vereinigte Königreich sowie Singapur⁵⁵. Zu diesen Aufwendungen zählen Verbrauchsmaterialien und Rohstoffe, die im Rahmen von Experimenten verwendet werden, bestimmte Spezialsoftware, die für die Konzeption, Simulation oder Datenanalyse erforderlich ist, Kosten im Zusammenhang mit digitaler Infrastruktur und «*cloud computing*» sowie die Kosten für die Nutzung, Anschaffung oder Abschreibung von Geräten, Maschinen und Anlagen, die für F&E-Aktivitäten eingesetzt werden. Bestimmte Förderprogramme berücksichtigen zudem einen Teil der mit Forschungsprojekten verbundenen Gemeinkosten, manchmal nach einer Pauschalmethode oder durch die Anwendung vordefinierter Sätze.

Kosten im Zusammenhang mit der Vergabe von Unteraufträgen stellen ebenfalls eine in mehreren Rechtsordnungen anerkannte Ausgabenkategorie dar, insbesondere wenn für die Durchführung eines F&E-Projekts spezifische Kompetenzen, Infrastrukturen oder technische Kapazitäten erforderlich sind. Dieser Ansatz gewährleistet zudem die Gleichbehandlung von intern durchgeführten F&E-Aktivitäten («*in house R&D*») und ausgelagerten F&E-Aktivitäten. Darüber hinaus liegt die Berücksichtigung von Kosten für die Vergabe an Subunternehmer nicht nur im

⁵³ R. Danon, Tax Incentives on Research and Development (R&D), IFA-Cahiers 2015, 2.1.2.2

⁵⁴ Andere Länder haben zwar eine relativ weit gefasste Definition der förderfähigen F&E-Ausgaben gewählt, jedoch für bestimmte Kostenkategorien Obergrenzen oder spezifische Beschränkungen eingeführt. In Frankreich beispielsweise sieht die Regelung zur Forschungssteuergutschrift besondere Modalitäten für die Berücksichtigung bestimmter Ausgaben vor. So werden Betriebsausgaben nach gesetzlich festgelegten Pauschalregelungen ermittelt, während für bestimmte Ausgaben für die Vergabe von Unteraufträgen an Forschungseinrichtungen oder zugelassene Dienstleister spezifische Obergrenzen gelten (siehe insbesondere Artikel 244 quater B des Code général des impôts ainsi que le Guide du crédit d'impôt recherche – Ministère de l'Économie, édition 2024, section relative aux dépenses éligibles

⁵⁵ Siehe beispielsweise für Australien: Australian Government, Department of Industry, Science and Resources, R&D Tax Incentive, Guide to Interpretation; Australian Taxation Office, R&D Tax Incentive – Eligible expenditure guidance sowie für das Vereinigte Königreich: Guidance: Check what Research and Development (R&D) costs you can claim ; HMRC Corporate Intangibles Research and Development Manual (CIRD), insbesondere die Abschnitte CIRD80000 ff. zu den förderfähigen Ausgaben sowie für Singapur: IRAS, Research and Development (R&D) Tax Measures; IRAS e-Tax Guide – Research and Development Tax Measures

Interesse grosser Konzerne, sondern kommt auch KMUs zugute⁵⁶. Allerdings variieren die geltenden Vorschriften von Staat zu Staat erheblich, wobei einige Staaten besondere Bedingungen hinsichtlich der Art des Dienstleisters, seines Standorts, der vertraglichen Beziehung zum Auftraggeber oder auch der Vermeidung einer doppelten Anrechnung des Steuervorteils vorsehen.

Der internationale Trend geht somit hin zu einer umfassenderen Anerkennung der F&E-Kosten. Gleichzeitig werden Kontrollmechanismen eingesetzt, um sicherzustellen, dass nur Aufwendungen mit einem ausreichend direkten Bezug zu F&E Tätigkeiten, steuerlich gefördert werden.

IV Die Möglichkeit, den F&E Anreiz über einen längeren Zeitraum zu nutzen

Es ist allgemein anerkannt, dass die wirtschaftliche Wirksamkeit von steuerlichen F&E Anreizen nicht nur vom Nominalbetrag des gewährten Vorteils abhängt, sondern auch von der Fähigkeit der Unternehmen, diesen über einen längeren Zeitraum hinweg in Anspruch nehmen zu können⁵⁷. Diese Frage ist insbesondere für innovative Unternehmen von besonderer Bedeutung, die in den ersten Entwicklungsphasen ihrer Projekte häufig steuerliche Verluste verzeichnen. Der vorherrschende Ansatz besteht daher darin, einem Unternehmen zu gestatten, den Teil des Steuervorteils, der während des betreffenden Steuerzeitraums nicht genutzt werden konnte, vorzutragen («carry-forward»)⁵⁸. Einige Rechtsordnungen sehen darüber hinaus die vollständige oder teilweise Rückerstattung der nicht genutzten Steuergutschrift vor⁵⁹.

Zahlreiche Staaten, die sich für einen Steuergutschriftmechanismus zugunsten von F&E entschieden haben, sehen daher die Möglichkeit vor, den Teil der Steuergutschrift, der nicht

⁵⁶ J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, S. 15–16

⁵⁷ Siehe R. Danon, Tax Incentives on Research and Development (R&D), IFA-Cashier 2015, 3.1.3

⁵⁸ J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, S. 18: «*Within EU Member States, the most common approach is the carry-forward of unused R&D tax incentives. This mechanism allows firms to claim unutilised tax relief in future fiscal years, once they have sufficient taxable income. While carry-forwards prevent the complete loss of the tax benefit, they often introduce significant time lags between when the R&D investment is made and when the benefit is realised. This delay can particularly disadvantage less-profitable firms and SMEs, which often face tighter cash flow constraints and greater uncertainty regarding future profitability. Some governments address this issue by combining carryforwards with cash refunds. In such cases, firms may receive a refund if they have been unable to use the carried-forward benefit within a specified period.*»

⁵⁹ J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, S. 18

angerechnet werden konnte, mit oder ohne zeitliche Begrenzung auf spätere Geschäftsjahre vorzutragen.

Ebenso gestatten viele Staaten, wenn der steuerliche Anreiz in Form eines Sonderabzugs für F&E-Aufwendungen gewährt wird, den Vortrag des daraus resultierenden steuerlichen Verlusts⁶⁰. In Singapur beispielsweise können nicht genutzte steuerliche Verluste ohne zeitliche Begrenzung vorgetragen werden⁶¹.

Diese Mechanismen gewährleisten, die Neutralität der Anreize gegenüber der steuerlichen Situation des Unternehmens. Sie verhindern, dass der tatsächliche Nutzen der Massnahme von der Erzielung eines steuerpflichtigen Gewinns im betreffenden Geschäftsjahr abhängig gemacht wird.

V Zusammenfassung und Vergleich mit Art. 25a StHG

Aus der oben dargestellten rechtsvergleichenden Übersicht geht hervor, dass der Einsatz von ausgabenbasierten steuerlichen Anreizen für F&E – insbesondere Steuergutschriften und Sonderabzüge im Bereich F&E – heute nicht nur die wichtigste Form der Förderung von F&E-Aktivitäten darstellt, sondern auch zunehmend grosszügiger gestaltet wird. So boten im Jahr 2025 33 der 38 OECD-Mitgliedstaaten diese Art von Steuererleichterungen an.

Zudem hat der von der OECD empfohlene *«modified nexus approach»* zwar dazu beigetragen, die *Patentbox-Regelungen* besser auf ihr Ziel der F&E Förderung abzustimmen, doch liegt der Schwerpunkt mittlerweile zunehmend auf ausgabenbasierten Anreizen, die in dieser Hinsicht als effektiver angesehen werden. Nur wenige Staaten stützen sich zur Förderung von F&E ausschliesslich auf eine Patentbox-Lösung.

Angesichts dieser Tendenzen und da Patentbox-Regelungen unter dem Side-by-Side Package nicht als QTI eingestuft werden, ist zu erwarten, dass ausgabenbasierte Anreize für F&E auch in Zukunft das wichtigste Instrument der steuerlichen Förderung von F&E Tätigkeiten bleiben und sich gegebenenfalls weiterentwickeln werden.

⁶⁰ J.H. Heckemeyer et al., Tax Incentives and Investments in the EU: Best practices and ways to stimulate private investments and prevent harmful tax practices, Policy Department for Economic and Growth, Directorate-General for Economy, Transformation and Industry, 2025, S. 18

⁶¹ Vorbehaltlich der Einhaltung der geltenden Bedingungen hinsichtlich der Kontinuität der Beteiligungsverhältnisse («shareholding test»).

Im internationalen Vergleich weist der Schweizer F&E Sonderabzug gemäss Art. 25a StHG verschiedene Merkmale auf, die mit den weit verbreiteten Praktiken im Bereich der steuerlichen Förderung von F&E im Einklang stehen. Dies betrifft insbesondere die Anforderung, dass die F&E-Tätigkeiten in der Schweiz ausgeübt werden müssen⁶², sowie die Berücksichtigung von an Subunternehmer vergebenen F&E-Tätigkeiten, bei gleichzeitiger Vermeidung von Doppelabzügen⁶³. Hinzu kommt, dass Art. 25a StHG nach denselben Grundsätzen für juristische Personen und selbständig Erwerbende⁶⁴, unabhängig von ihrer Grösse gilt. Die Schweizer Regelung entspricht somit diesbezüglich den Anforderungen an Neutralität und Horizontalität, die allgemein mit der Gestaltung steuerlicher Anreize im Bereich F&E verbunden sind⁶⁵.

Im Vergleich zu vielen ausländischen Regelungen ist Art. 25a StHG jedoch deutlich restriktiver, insbesondere in folgenden Punkten:

- Im internationalen Vergleich ist der in Art. 25a StHG vorgesehene Höchstsatz (50%, zuzüglich eines 35%-igen Mark-up, bzw. von 80% bei Forschung durch Dritte) für den Sonderabzug niedrig. Wie bereits erwähnt, sehen viele Staaten deutlich höhere Sätze vor
- Die Definition von qualifizierenden F&E Tätigkeiten, die Anspruch auf den Steueranreiz gewährt: Das Konzept der steuerlich begünstigten F&E Tätigkeiten, wie es sich auch aus der kantonalen Verwaltungspraxis ergibt, basiert auf einem verhältnismässig restriktiven Ansatz⁶⁶. Demgegenüber verfolgen viele Staaten ein eher operatives Verständnis von F&E-Tätigkeiten, das bestimmte unterstützende Tätigkeiten, die in direktem Zusammenhang mit Forschungs- und Entwicklungsarbeiten stehen, sowie unter bestimmten Umständen die Verbesserung bestehender Verfahren oder Produkte umfassen kann. So kann bereits die Gewinnung bzw. Nutzung technologischer Informationen für die Entwicklung oder Verbesserung einer betrieblichen „Business Component“ ausreichen, ohne dass nachgewiesen werden muss, dass diese Informationen den allgemeinen Stand der wissenschaftlichen Erkenntnisse erweitern (USA). Ausserdem sind die Kriterien zur Beurteilung der Neuheit oder des innovativen Charakters einer Tätigkeit vielfach weniger strikt definiert: In einigen Staaten wird die Neuheit im spezifischen nationalen technologischen Kontext (Singapur) oder aus der Perspektive eines kompetenten Fachmanns beurteilt (Australien, UK). Schliesslich besteht ein neuerer Trend

⁶² Art. 25a Abs. 1 StHG

⁶³ Art. 25a Abs. 4 StHG

⁶⁴ Art. 10a StHG

⁶⁵ Siehe unten

⁶⁶ Siehe im Detail unten S. 43 ff.

darin, bestimmte steuerliche Anreize auf innovative Tätigkeiten auszuweiten, die nicht unbedingt unter F&E im herkömmlichen Sinne fallen, insbesondere im Bereich der künstlichen Intelligenz.

- Definition der förderfähigen Aufwendungen: Die Bemessungsgrundlage für den in Art. 25a StHG vorgesehenen Abzug, die im Wesentlichen auf den direkt der F&E zurechenbaren Personalaufwendungen beruht⁶⁷, ist ebenfalls enger gefasst als in vielen anderen Staaten⁶⁸. In mehreren Rechtsordnungen beschränken sich die förderfähigen Aufwendungen nicht auf Personalkosten, sondern umfassen auch ein breiteres Spektrum an Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten stehen, wie beispielsweise Verbrauchsmaterialien und Rohstoffe, die im Rahmen von Experimenten verwendet werden, bestimmte Spezialsoftware, die für die Konzeption, Simulation oder Datenanalyse erforderlich ist, Kosten im Zusammenhang mit digitaler Infrastruktur und *cloud-computing* sowie Kosten für die Nutzung, Anschaffung oder Abschreibung von Ausrüstung, Maschinen und Anlagen, die für F&E-Tätigkeiten eingesetzt werden. Mehrere Regelungen sehen darüber hinaus kaum oder gar keine spezifischen Obergrenzen pro Ausgabenkategorie vor. Einige ermöglichen es sogar, einen Teil der mit Forschungsprojekten verbundenen Gemeinkosten zu berücksichtigen, insbesondere mittels Pauschalen oder vordefinierter Sätze. In dieser Hinsicht erscheint die in Art. 25a Abs. 3 StHG vorgesehene Pauschale von 35% daher vergleichsweise begrenzt, insbesondere wenn man den Umfang der indirekten Kosten berücksichtigt, die in anderen Rechtsordnungen berücksichtigt werden können.
- Behandlung von Verlusten: Gemäss Art. 25a und 25b StHG kann ein sich aus dem F&E Sonderabzug ergebender Verlust steuerlich nicht vorgetragen werden⁶⁹. Dies im Gegensatz zur Regelung in vielen Staaten, wo es – nach unterschiedlichen Modalitäten – möglich ist, den Nutzen des Steueranreizes zeitlich zu verschieben, wenn das Unternehmen im betreffenden Zeitraum nicht über eine ausreichende Steuerbemessungsgrundlage verfügt. Die Schweizer Regelung ist hinsichtlich des Neutralitätsgebots, welches der Konzeption von Steueranreizen für F&E zugrunde liegt kritisch. Indem die Inanspruchnahme des zusätzlichen Abzugs von ausreichendem steuerpflichtigen Gewinn abhängt, mindert sie den Wert des Anreizes für Unternehmen, die steuerliche Verluste erleiden. Diese Einschränkung ist besonders für innovative Unternehmen von Bedeutung, die in den ersten Entwicklungsphasen erhebliche

⁶⁷ Art. 25a Abs. 3 StHG

⁶⁸ Siehe im Detail unten

⁶⁹ Art. 25b Abs. 3 StHG; siehe im Detail unten

F&E-Aufwendungen tätigen, ohne bereits über ausreichende steuerpflichtige Gewinne zu verfügen, um den Steuervorteil voll auszuschöpfen.

- Fakultativer Charakter des F&E-Abzugs: Nach geltendem Recht ist die Einführung der *Patentbox-Regelung* für die Kantone obligatorisch⁷⁰, während die Einführung des in Art. 25a StHG vorgesehenen F&E Sonderabzugs fakultativ ist. Diese Asymmetrie ist im Lichte der internationalen Entwicklung der steuerlichen Förderpolitik für F&E zu sehen. Aktuelle Daten der OECD zeigen, dass ausgabenbasierte Anreize aktuell das am stärksten verbreitete steuerliche Förderinstrument für F&E-Tätigkeiten ist und dass die forschungsfördernde Wirksamkeit von Patentbox-Regelungen geringer ist. Vor diesem Hintergrund steht die bisherige Entscheidung des Schweizer Gesetzgebers, den zusätzlichen Abzug für F&E fakultativ zu gestalten, während er den Kantonen gleichzeitig die Umsetzung der *Patentbox* vorschreibt, im Widerspruch zum internationalen Trend, der ausgabenbasierte Anreize favorisiert. Wie nachfolgend gezeigt, dürfte sich dieser Trend fortsetzen, da der neue QTI-Rahmen nun das Interesse der Staaten verstärken dürfte, direkt ausgabenbezogene steuerliche Fördermechanismen gegenüber *Patentbox-Regelungen* zu bevorzugen.

Wir gehen im Rahmen unserer Analyse von Art. 25a StHG näher auf diese Fragen ein⁷¹.

⁷⁰ Art. 25a StHG

⁷¹ Siehe unten.

DRITTER TEIL: DIE SBTI-KLAUSEL IN BEZUG AUF QTIs

Wir wenden uns nun der SBTI-Klausel bzw. den QTIs gemäss im Side-by-Side Package zu. Nach einigen allgemeinen Überlegungen (I) gehen wir auf das Zusammenspiel dieser Klausel mit dem nationalen Recht ein (II). Anschliessend stellen wir die Grundsätze und Grenzen der SBTI-Klausel im spezifischen Kontext steuerlicher Anreize für Forschung und Entwicklung dar (III). Wir veranschaulichen zudem, wie diese GloBE-Anpassung in der Praxis bei einem als QTI eingestuften steuerlichen F&E-Anreiz funktioniert (IV). Abschliessend formulieren wir einige zusammenfassende Anmerkungen und untersuchen die Auswirkungen des QTI-Rahmens auf Art. 25a StHG (V).

I Allgemeine Überlegungen

Wie einleitend dargelegt, hat die Mindeststeuer bislang dazu geführt, dass Steueranreize, insbesondere solche zugunsten von F&E, neutralisiert wurden. Konkret führten solche Anreize dazu, dass sich der Betrag der berücksichtigten Steuern, der für die Berechnung des effektiven Steuersatzes von 15% herangezogen wurde, verringerte⁷². Damit wurden diese Anreize im Rahmen der 15%-igen Mindeststeuer ganz oder teilweise neutralisiert.

Die SBTI-Schutzklausel, ausgestaltet als Wahlrecht⁷³, erlaubt einem von der Mindeststeuer betroffenen Konzern, diesen Effekt zu vermeiden⁷⁴, indem er unter bestimmten Voraussetzungen den steuerlichen Wert dieser Anreize zum Betrag der für die Mindeststeuer berücksichtigten Steuern hinzurechnet. Beim F&E-Sonderabzug entspricht dessen steuerlicher Wert dem zusätzlichen Abzug, multipliziert mit dem gesetzlichen Steuersatz⁷⁵. Die SBTI-Klausel beseitigt mit anderen Worten die Ergänzungssteuer, die andernfalls auf den QTI anfallen würde⁷⁶. Damit dieser Mechanismus zur Anwendung gelangen kann, müssen die betreffenden Anreize einerseits als QTI qualifizieren und darf andererseits ihr steuerlicher Wert im betreffenden Geschäftsjahr eine substanzbasierte Obergrenze nicht überschreiten. Massgebend ist dabei der kumulierte steuerliche Wert sämtlicher QTI⁷⁷. Zu berücksichtigen sind sodann auch QRTCs/MITCs, die Konzerne als

⁷² Siehe unten

⁷³ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 1

⁷⁴ Technisch gesehen hebt die SBTI-Klausel die Zusatzsteuer auf, die andernfalls auf QTIs anfallen würde (OECD, Side-by-Side Package 2026, N 2)

⁷⁵ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 25

⁷⁶ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 25. Siehe unten

⁷⁷ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 20. Siehe unten

QTI behandeln lassen könnten⁷⁸. Mit der Einführung des QTI-Rahmens hat das BEPS Inclusive Framework den Bedenken einzelner Staaten Rechnung getragen und anerkannt, dass steuerliche Anreize, die unmittelbar an die Ausübung substanzverbundener Tätigkeiten in einer Jurisdiktion geknüpft sind, weniger zur Erosion der Steuerbasis beitragen dürften, deren Verhinderung die GloBE-Regeln bezwecken⁷⁹.

Die SBTI-Schutzklausel umfasst folgende steuerliche Anreize⁸⁰:

- Aufwandbasierte steuerliche Anreize (*«expenditure-based tax incentives»*) werden auf Grundlage der vom Steuerpflichtigen getätigten Aufwendungen berechnet. Sie bewirken eine Reduktion der wirtschaftlichen Endkosten des Steuerpflichtigen um einen festen und bestimmbaren Betrag, bezogen auf die betreffenden Aufwendungen. Aufwandbasierte steuerliche Anreize, die geeignet sind, positive Externalitäten zu erzeugen, weisen somit einen unmittelbaren und klar identifizierbaren Zusammenhang mit der Investition auf, die sie fördern sollen⁸¹.

Zu diesen Anreizen zählen namentlich jene zugunsten von F&E⁸² – sei es in Form einer Steuergutschrift oder eines Sonderabzugs⁸³ –, auf die sich das vorliegende Gutachten konzentriert. Der QTI-Rahmen ist indessen auch auf andere aufwandbasierte Anreize anwendbar, beispielsweise im Umweltbereich⁸⁴. Wie nachfolgend dargelegt, belässt die SBTI-Klausel den Staaten einen erheblichen Gestaltungsspielraum bei der Ausgestaltung ihrer steuerlichen Anreize. Dieser Spielraum betrifft nicht nur die Form des Anreizes, sondern insbesondere auch die Definition der begünstigten Tätigkeiten (wie die Definition von F&E) sowie der vom Anreiz erfassten Aufwendungen⁸⁵.

Damit ein aufwandbasierter Anreiz als QTI qualifiziert, darf sein steuerlicher Wert die Aufwendungen, auf deren Grundlage der Vorteil berechnet wird, jedoch nicht übersteigen. Wie nachfolgend dargelegt, wirft diese Anforderung im Hinblick auf einen F&E Sonderabzug wie jenen nach Art. 25a StHG keine Schwierigkeiten auf⁸⁶.

⁷⁸ Siehe unten

⁷⁹ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 2

⁸⁰ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 3

⁸¹ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 4

⁸² OECD, Side-by-Side Package 2026, N 4

⁸³ Siehe unten

⁸⁴ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 4

⁸⁵ Siehe unten

⁸⁶ Siehe unten

- Produktionsbasierte steuerliche Anreize (*«production-based incentives»*) reduzieren in ökonomischer Hinsicht die Kosten des Steuerpflichtigen je produzierter Einheit und bieten dem Staat damit ein direkteres und wirksameres Instrument zur Förderung erwünschter Produktionsergebnisse in den gewünschten Wirtschaftssektoren⁸⁷. Es gilt zu beachten, dass hier ausschliesslich produktionsgebundene Anreize gemeint sind. Ein steuerlicher Anreiz, der auf dem Wert der Produktion und nicht auf deren Volumen berechnet wird, kann daher nicht als QTI qualifiziert werden⁸⁸. Der QTI-Rahmen erfasst zudem ausschliesslich steuerliche Anreize, die auf die Produktion von Sachgütern auf dem betreffenden Hoheitsgebiet abstellen. Die QTI-Qualifikation ist mit anderen Worten auf Produktion beschränkt, die eng mit einer effektiven wirtschaftlichen Präsenz auf dem betreffenden Hoheitsgebiet verknüpft ist. Entsprechend setzt die Definition voraus, dass der Anreiz auf den im anreizgewährenden Staat produzierten Einheiten beruht⁸⁹.

Darüber hinaus können Konzerne – wie nachfolgend dargelegt – QRTCs/MTTCs als QTI behandeln lassen, soweit diese auf Aufwendungen oder auf der Produktion im vorstehend beschriebenen Sinne beruhen⁹⁰.

Die QTI-Qualifikation setzt voraus, dass der steuerliche Anreiz auf Grundlage der getätigten Aufwendungen (bzw. der erzielten Produktion) berechnet wird, und zwar im Zeitpunkt der Bestimmung des Anreizbetrags. Wie nachfolgend dargelegt, bereitet diese Anforderung bei einem F&E-Anreiz wie jenem nach Art. 25a StHG keine Schwierigkeiten⁹¹. Ebenso kann diese Voraussetzung nach hier vertretener Auffassung auch bei der Gewährung einer befristeten Steuerbefreiung für Unternehmen erfüllt werden, sofern diese gemäss dem QTI-Rahmen ausgestaltet ist⁹².

Die QTI-Qualifikation ist schliesslich nur auf steuerliche Anreize anwendbar, die von den GloBE-Regeln erfasste Steuern betreffen. Sie erstreckt sich nicht auf Anreize, die sich auf vom GloBE-Gewinn ausgenommene Einkünfte beziehen. Dies betrifft insbesondere den Ausschluss von Gewinnen aus dem Betrieb von Schiffen im internationalen Verkehr (*«shipping exclusion»*)⁹³.

⁸⁷ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 9

⁸⁸ Anreize, die auf dem tatsächlichen Wert der Güter oder auf den Verkaufserlösen beruhen, gelten als einkommensbasierte steuerliche Anreize (OECD, Side-by-Side Package 2026, N 11)

⁸⁹ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 11

⁹⁰ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 3

⁹¹ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 12 ff.

⁹² Siehe unten

⁹³ Art. 3.2 GloBE-Mustervorschriften

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass das BEPS Inclusive Framework derzeit Guidances erarbeitet, die die Anwendung des QTI-Rahmens weiter präzisieren sollen⁹⁴. Diese Guidances werden sich namentlich mit der Frage der sogenannten «*related benefits*» befassen⁹⁵.

II Verhältnis zwischen der SBTI-Klausel und dem innerstaatlichen Recht

Die SBTI-Klausel ist eine «*Safe-Harbor*»-Regelung, die unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt, steuerliche Anreize für Zwecke der GloBE-Regeln als QTI zu behandeln. Das BEPS Inclusive Framework definiert damit kein Modell für Steueranreize, welches die Staaten in ihr innerstaatliches Recht umsetzen können.

Dies hat v.a. zwei Konsequenzen: Erstens steht es den Staaten – innerhalb des QTI-Rahmens – weiterhin frei, ihre eigenen steuerlichen Anreize zu gestalten. Sie behalten damit einen erheblichen Spielraum hinsichtlich der Form des Anreizes, der qualifizierenden Tätigkeiten und den qualifizierenden Aufwendungen. Zweitens wird der Umfang des gewährten Steuervorteils weiterhin durch das innerstaatliche Recht bestimmt. Die im Side-by-Side Package vorgesehene, auf der wirtschaftlichen Substanz basierende Obergrenze begründet weder einen Anspruch auf einen bestimmten Betrag noch einen Finanzrahmen, den der Steuerpflichtige unabhängig von dem nach innerstaatlichem Recht tatsächlich vorgesehenen Steuervorteil beansprucht werden könnte. Die Regel legt lediglich eine Obergrenze für die QTI fest. Liegt der sich aus dem innerstaatlichen Recht ergebende Steuervorteil unter dieser Obergrenze, wird nur dieser tiefere Betrag berücksichtigt. Mit anderen Worten: Die Differenz zwischen diesem Betrag und der Obergrenze führt zu keiner zusätzlichen Anpassung.

Wie wir noch sehen werden, kommt dieser Unterscheidung im Rahmen der Anwendung von Art. 25a StHG besondere Bedeutung zu, dessen aktueller Wortlaut vielfach zu einer «Unternutzung» im Lichte dessen, was im Rahmen der QTI möglich wäre, führen kann.

⁹⁴ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 17 ff.

⁹⁵ Siehe unten

III Die SBTI-Klausel und die QTIs zugunsten von F&E

Im Folgenden wird die SBTI-Klausel im spezifischen Kontext der steuerlichen F&E-Anreize beleuchtet. Das BEPS Inclusive Framework hat sich dabei den Ergebnissen zahlreicher Studien angeschlossen, auf die vorstehend hingewiesen wurde. Die steuerlichen Anreize rechtfertigen sich dadurch, dass sie darauf abzielen, ein Marktversagen zu beheben, und für die betreffenden Staaten positive Spillover-Effekte erzeugen⁹⁶. Die SBTI-Klausel räumt den Staaten bei der Gestaltung ihrer steuerlichen Anreize einen erheblichen Handlungsspielraum ein (A), vorbehaltlich bestimmter Grenzen (B). Dieser weite Handlungsspielraum, ohne einen harmonisierten QTI-Begriff, lässt sich gemäss OECD im Lichte der Substanzobergrenze rechtfertigen.

A. Der Grundsatz: Der den Staaten eingeräumte Handlungsspielraum

Die Vorstellung, dass die Staaten bei der Gestaltung ihrer steuerlichen Anreize über einen erheblichen Spielraum verfügen müssen, geht aus dem Side-by-Side Package deutlich hervor:

*«The policy, scope and design of expenditure-based tax incentives vary across jurisdictions. The QTI definition consequently is intended to apply broadly and does not limit which tax incentives are eligible based on the type of expenditure that the incentive applies to. This provides for a neutral treatment of expenditure-based tax incentives and avoids the need for a complex line drawing exercise that could result in arbitrary or uncertain outcomes. It also provides flexibility for jurisdictions in the design of their expenditure-based tax incentives while ensuring that the treatment of QTIs remains transparent and administrable and does not result in uncertainty or impose undue compliance burdens on businesses. Nonetheless, the QTI treatment is targeted at tax incentives that are designed to encourage investments in substance in the jurisdiction. The Substance Cap therefore limits the increase to Adjusted Covered Taxes for QTIs based on the level of substance in the jurisdiction».*⁹⁷

Dieser Spielraum hat hinsichtlich der Gestaltung von steuerlichen Anreizen für Forschung und Entwicklung vor allem folgende Konsequenzen:

- Die Staaten können nach eigenem Ermessen festlegen, welche F&E-Tätigkeiten durch steuerliche Anreize gefördert werden. Dies gilt namentlich für die Definition der für einen Sonderabzug qualifizierenden Aufwendungen.

⁹⁶ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 4. Siehe auch oben

⁹⁷ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 5

- Die Form des steuerlichen Anreizes (ob als Steuergutschrift oder als Sonderabzug) spielt keine Rolle. Die wesentliche Anforderung besteht darin, dass die Höhe des Vorteils direkt anhand der getätigten Aufwendungen berechnet wird.⁹⁸

B. Die durch die SBTI-Klausel auferlegten Beschränkungen

Die Berücksichtigung von QTIs unterliegt bei der Berechnung des effektiven Mindeststeuersatzes einer Reihe von Einschränkungen. Diese ergeben sich zum einen aus der territorialen Beschränkung der berücksichtigten Substanz (1), dem Zusammenhang zwischen dem steuerlichen Anreiz und den betreffenden Aufwendungen (2) sowie dem Erfordernis, dass der steuerliche Anreiz allen Wirtschaftsteilnehmern offenstehen muss (3). Zudem unterliegt, wie dargelegt, eine QTI-Anpassung einer Substanzobergrenze (4).

1. Die territoriale Begrenzung des berücksichtigten Substanzwerts

Der QTI-Rahmen findet ausschliesslich auf steuerliche Anreize Anwendung, die darauf ausgerichtet sind, substanzielle Investitionen in der betreffenden Jurisdiktion zu fördern. Entsprechend begrenzt die Substanzobergrenze die QTI-bedingte Erhöhung der bereinigten berücksichtigten Steuern in Abhängigkeit vom Ausmass der lokalen Substanz⁹⁹. Mit anderen Worten: Die SBTI-Klausel begrenzt die berücksichtigungsfähige Substanz territorial.

2. Zusammenhang zwischen Steueranreiz und betreffenden Aufwendungen

Sodann muss ein Zusammenhang zwischen dem Anreiz und den betreffenden Aufwendungen bestehen. Zunächst darf der Wert des durch einen Anreiz gewährten Steuervorteils die Aufwendungen nicht übersteigen, auf deren Grundlage der Betrag dieses Vorteils berechnet wurde¹⁰⁰. Schliesslich erfordert die Einstufung als QTI, dass der Anreiz auf der Grundlage der Aufwendungen berechnet wird, die zum Zeitpunkt der Festlegung des Betrags des Steueranreizes getätigt wurden¹⁰¹.

Diese beiden Anforderungen sind hinsichtlich des F&E Sonderabzugs gemäss Art. 25a StHG unproblematisch. Denn bei dieser Art von Steueranreizen ist der Steuervorteil – also der Betrag des zusätzlichen Abzugs multipliziert mit dem gesetzlichen Steuersatz¹⁰² – per Definition immer an

⁹⁸ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 6

⁹⁹ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 5

¹⁰⁰ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 8

¹⁰¹ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 12

¹⁰² OECD, Side-by-Side Package 2026, N 8 sowie siehe unten

die betreffenden F&E-Aufwendungen gebunden. Schliesslich wird der Sonderabzug nach Art. 25a StHG auf der Grundlage der während der Steuerperiode angefallenen Aufwendungen ermittelt.

3. Der Steueranreiz muss allen Wirtschaftsteilnehmern offenstehen

Aus dem Side-by-Side Package geht hervor, dass der steuerliche Anreiz allen Wirtschaftsteilnehmern offenstehen und horizontal ohne jegliche Selektivitätskriterien angewendet werden muss. Es wäre daher unzulässig einen Steueranreiz nur für von der Mindeststeuer betroffene Unternehmungen vorzusehen. Im Side-by-Side Package wird dazu folgendes ausgeführt:

«The QTI definition requires that the incentive is generally available to taxpayers. This excludes incentives that include eligibility criteria that restrict the incentive to in-scope MNE Groups, for example if specific legal restrictions ensure the incentive is only provided to MNE Groups with consolidated revenues exceeding the revenue threshold of Article 1.1 of the GloBE Model Rules.»¹⁰³

Wie bereits erwähnt, steht diese Frage in direktem Zusammenhang mit den sogenannten «*related benefits*», zu denen noch eine Administrative Guidance des BEPS Inclusive Framework erlassen werden soll. Dabei geht es insbesondere um die Etablierung eines koordinierten Prozesses, der überwachen soll, dass QTI nicht als «*related benefits*» gelten. Konkret sollen steuerlicher Anreize erkannt werden, welche zwar formal der Definition von QTI entsprechen, in der Praxis jedoch dazu dienen, die Auswirkungen der globalen Mindeststeuer abzumildern, statt konkrete Aktivitäten oder Investitionen zu fördern.¹⁰⁴

U.E. sollte jedoch eine Reform von Art. 25a StHG nicht vom Abschluss der Arbeiten des BEPS Inclusive Framework bezüglich der sog. «*related benefits*» abhängig gemacht werden. Gemäss Schweizer Bundesverfassung muss dieser Anreiz ohnehin – wie auch bereits nach geltendem Recht – allen Steuerpflichtigen offenstehen, die F&E-Tätigkeiten ausüben, unabhängig von ihrer Grösse und Rechtsform. Daher stellt sich die Frage nach dem Vorliegen eines «*related benefits*» gemäss den GloBE-Regeln vorliegend ohnehin nicht.

¹⁰³ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 15

¹⁰⁴ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 18

4. Substanzobergrenze

Das Side-by-Side Package sieht schliesslich vor, dass die Höhe der QTI-Anpassung durch eine auf der Substanz basierende Obergrenze (*«substance cap»*) begrenzt ist. Der kumulierte steuerliche Wert sämtlicher QTI darf im betreffenden Geschäftsjahr den sich aus der Substanzobergrenze ergebenden Betrag nicht übersteigen.

Im Folgenden wird diese Regel dargestellt (a) und ihr Verhältnis zur Ausgestaltung steuerlicher F&E-Anreize untersucht (b).

a. Überblick

Die Obergrenze für die QTI-Substanz orientiert sich am sog. substanzbasierten Einkommensausschlusses (*«Substance-based Income Exclusion»* oder **«SBIE»**) gem. Art. 5.3 der GloBE-Mustervorschriften. In seinem ursprünglichen Kontext dient die SBIE dazu, den sog. Überschussgewinn (*«Excess Profit»*) zu ermitteln¹⁰⁵: Vom bereinigten GloBE-Gewinn wird ein Betrag abgezogen, der sich aus den anrechenbaren Personalkosten und dem Buchwert der materiellen Vermögenswerte errechnet. Diese beiden Grössen dienen als Indikatoren dafür, dass in der betreffenden Jurisdiktion wesentliche wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden¹⁰⁶. Der nach Abzug verbleibende Gewinn – der Überschussgewinn – unterliegt gegebenenfalls der Ergänzungssteuer.

Das BEPS Inclusive Framework hat sich aus zwei Gründen dafür entschieden, die Mechanik der SBIE auch für die QTI-Obergrenze heranzuziehen. Zunächst stellt die Logik der SBIE sicher, dass steuerliche Anreize nur insoweit gewährt werden, als tatsächlich wirtschaftliche Substanz in der betreffenden Jurisdiktion vorhanden ist. Gleichzeitig entfällt die Notwendigkeit, jeden einzelnen Anreiz daraufhin zu prüfen, ob er substanzabhängig ausgestaltet ist¹⁰⁷. Den Staaten verbleibt damit bei der Gestaltung ihrer steuerlichen Anreize ein grosser Handlungsspielraum. Schliesslich ermöglicht die Anwendung derselben Berechnungskriterien wie bei der SBIE, eine Senkung der Umsetzungskosten für die Konzerne und trägt zur Rechtssicherheit bei¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Art. 5.3.1 GloBE-Mustervorschriften

¹⁰⁶ OECD, Commentary to the GloBE Model Rules, 28 Mai 2026, Abs. 25 zu Art. 5.3

¹⁰⁷ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 30

¹⁰⁸ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 30

Die für QTIs geltende Obergrenze ist daher – vorbehaltlich anderslautender Angaben im Side-by-Side Package – anhand der Begriffe der SBIE zu verstehen. Wie nachfolgend dargestellt, weicht die QTI-Obergrenze in einzelnen Punkten von der SBIE ab und bietet zusätzliche Flexibilität: So wird den unterschiedlichen Graden der Arbeits- und Kapitalintensität in den verschiedenen Sektoren Rechnung getragen und die Obergrenze besser an die Ausgestaltung bestehender substanzbasierter Steueranreize angepasst¹⁰⁹.

Das Side-by-Side Package sieht zwei Methoden zur Berechnung der Substanzobergrenze vor, die für einen Konzern in einer Jurisdiktion pro Steuerjahr gilt:

- Nach der ersten Methode, welche grundsätzlich zur Anwendung kommt, beträgt die Substanzobergrenze 5,5%, multipliziert mit dem höheren der beiden folgenden Beträge: (i) der Summe der berücksichtibaren Personalkosten (*«Eligible Payroll Costs»*) für anrechnungsfähige Mitarbeiter (*«Eligible Employees»*) oder (ii) dem Betrag der Abschreibungen und Wertminderungen auf anrechnungsfähigen Sachanlagen (*«Eligible Tangible Assets»*), die im Nettoergebnis bzw. bilanziellen Nettoverlust erfasst sind¹¹⁰.

Gemäss den Mustervorschriften umfasst der Begriff *«eligible employee»* die vom Konzern beschäftigten Personen, einschliesslich Teilzeitbeschäftigten, sowie selbstständige Auftragnehmer, die unter der Weisungsbefugnis und Kontrolle des Konzerns an dessen gewöhnlichen betrieblichen Tätigkeiten mitwirken¹¹¹. Die berücksichtigbaren Personalkosten umfassen die Aufwendungen für die Vergütung der Beschäftigten, insbesondere Löhne, Gehälter und sonstige Aufwendungen, die diesen einen direkten und individuellen persönlichen Vorteil verschaffen, wie beispielsweise Beiträge zur Krankenversicherung und zur betrieblichen Altersversorgung sowie lohn- und beschäftigungsbezogene Steuern und Sozialversicherungsbeiträge, die vom Arbeitgeber getragen werden¹¹². Dieser Begriff ist weit auszulegen¹¹³. Im Gegensatz zum im Rahmen des SBIE verfolgten Ansatz¹¹⁴ umfassen die

¹⁰⁹ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 30

¹¹⁰ Die förderfähigen Sachanlagen sind in Art. 5.3.4 der GloBE-Mustervorschriften definiert. Das Side-by-Side Package präzisiert ferner, dass diese Methode auf Abschreibungen statt auf Buchwerte abstellt, da Abschreibungen in der Regel ein stabileres und konsistenteres Mass für die Substanz im Zeitverlauf darstellen und die Volatilität der Substanzobergrenze verringern (OECD, Side-by-Side Package 2026, N 31).

¹¹¹ Art. 10 GloBE-Mustervorschriften

¹¹² Art. 10 GloBE-Mustervorschriften

¹¹³ Siehe OECD, Commentary to the GloBE Model Rules, 28 Mai 2026, Abs. 34 ff. zu Art. 5.3.3

¹¹⁴ Siehe Art. 5.3.3(a) GloBE-Mustervorschriften

förderfähigen Personalkosten auch Lohnkosten, die aktiviert und in den Wert der förderfähigen Sachanlagen einbezogen werden¹¹⁵.

Entsprechend der GloBE-Systematik werden grundsätzlich nur jene Mitarbeiter berücksichtigt, die ihre Tätigkeiten in der betreffenden Jurisdiktion ausüben¹¹⁶. Übt ein Mitarbeiter während des betreffenden Zeitraums mehr als 50% seiner Tätigkeiten in der Jurisdiktion der ihn beschäftigenden Konzerneinheit aus, werden seine gesamten Personalkosten berücksichtigt¹¹⁷. Liegt der Anteil bei 50% oder weniger, wird nur der den in dieser Jurisdiktion geleisteten Arbeitsstunden entsprechende Teil der Personalkosten angerechnet¹¹⁸. Die gleichen Grundsätze gelten *mutatis mutandis* auch für die förderfähigen Sachanlagen¹¹⁹.

- Die zweite, alternative Methode (*«Five-Year Election»*), die auf Antrag anwendbar ist, stützt sich hingegen auf den Buchwert der anrechnungsfähigen Sachanlagen, mit Ausnahme von Grundstücken und anderen nicht abschreibungsfähigen Vermögenswerten. Dabei gelten 1% dieser Sachanlagen als relevante Substanzobergrenze. In der Praxis führt diese Methode in den ersten Jahren der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts tendenziell zu einer höheren Substanzobergrenze, da der Buchwert in diesem Zeitraum in der Regel am höchsten ist. Dadurch lässt sich die Substanzobergrenze besser mit den Steuerjahren abstimmen, in denen der Steuervorteil tatsächlich erzielt wird¹²⁰.

Im Hinblick auf steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung ist primär die erste Methode relevant.

¹¹⁵ Dieser Ansatz ist insofern gerechtfertigt, als keine Gefahr einer «Doppelzählung» besteht, da die Berechnungsmethode hier entweder auf der Lohnsumme oder auf den Sachanlagen basiert (OECD, Side-by-Side Package 2026, N 31)

¹¹⁶ OECD, Commentary to the GloBE Model Rules, 28 Mai 2026, Abs. 33 ff. zu Art. 5.3.3

¹¹⁷ OECD, Commentary to the GloBE Model Rules, 28 Mai 2026, Abs. 33.1 ff. zu Art. 5.3. *«Where the employee undertakes more than 50% of their activities for the MNE Group during the relevant period within the jurisdiction of the Constituent Entity employer, the Constituent Entity will be entitled to the full payroll carve-out with respect to that employee. Where the employee undertakes 50% or less of their activities for the MNE Group during the relevant period within the jurisdiction of the Constituent Entity employer, the Constituent Entity will only be entitled to the proportion of the payroll carve-out attributable to the employee's working time spent within the jurisdiction of the Constituent Entity employer.»*

¹¹⁸ Wenn der berechnete Arbeitnehmer beispielsweise nur 30% seiner Arbeitszeit für Tätigkeiten im Zuständigkeitsbereich seines Arbeitgebers, der Teilgesellschaft, aufwendet, hat diese Teilgesellschaft nur Anspruch auf 30% der Ausgliederung der Personalkosten für diesen berechtigten Arbeitnehmer (OECD, Commentary to the GloBE Model Rules, 28 Mai 2026, Abs. 33.1 ff. zu Art. 5.3)

¹¹⁹ Siehe OECD, Commentary to the GloBE Model Rules, 28 Mai 2026, Abs. 38 und 38.1 ff. zu Art. 5.3.4

¹²⁰ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 32

b. Zusammenhang mit der Gestaltung von Steueranreizen für F&E im innerstaatlichen Recht

i. Allgemein

Die dargelegten Kriterien der Substanzobergrenze, insbesondere die auf Personalkosten und förderfähigen Sachanlagen basierende Berechnungsmethode, sind vom sachlichen Anwendungsbereich des steuerlichen Anreizes für F&E zu unterscheiden, wie er vom nationalen Gesetzgeber definiert wird. Wie dargestellt, lässt der für die QTI geltende Rahmen den Staaten einen erheblichen Ermessensspielraum, insbesondere hinsichtlich der Definition von F&E-Tätigkeiten und der Festlegung der Aufwendungen, die für die Steueranreize qualifizieren können. Die Tatsache, dass die Substanzobergrenze insbesondere auf Grundlage der Personalkosten berechnet wird, bedeutet nicht, dass nur Steueranreize, deren Bemessungsgrundlage auf Lohnkosten beschränkt ist, als QTI eingestuft werden können.

So kann ein Steueranreiz im Bereich F&E, wie beispielsweise ein Sonderabzug, grundsätzlich als QTI eingestuft werden, auch wenn seine Bemessungsgrundlage neben den Personalkosten weitere F&E-Aufwendungen umfasst.

Der steuerliche Wert des Anreizes, der der QTI-Anpassung unterzogen werden kann, wird auf der Grundlage des dadurch gewährten Steuervorteils ermittelt, d.h. im Falle eines Sonderabzugs der Betrag des zusätzlichen Abzugs multipliziert mit dem geltenden Steuersatz. Die Substanzobergrenze kommt anschliessend separat zum Tragen, um die Obergrenze für den Betrag der QTI festzulegen, der für die betreffende Jurisdiktion berücksichtigt werden kann. Mit anderen Worten: Der tatsächlich berücksichtigte QTI-Betrag entspricht dem niedrigeren Wert aus dem Steuerwert der Anreize und der Substanzobergrenze.

ii. Die Frage der «Unternutzung» der Substanzobergrenze

Liegt der steuerliche Wert des einer QTI-Anpassung unterliegenden Anreizes unter der Substanzobergrenze, resultiert daraus eine «Unternutzung» dieser Obergrenze.

Unter gleichen Bedingungen und bei einem reinen Vergleich des steuerlichen Werts eines F&E-Sonderabzugs mit dem sich aus der Substanzobergrenze ergebenden Betrag fällt die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen tendenziell umso grösser aus, je mehr folgende Faktoren

zutreffen: (i) der steuerliche F&E-Anreiz ist der einzige als QTI qualifizierte Vorteil¹²¹, (ii) der Anwendungsbereich des Anreizes beschränkt sich im Wesentlichen auf die F&E-Personalkosten (unter Ausschluss einer weiten Berücksichtigung anderer F&E-Aufwendungen), (iii) diese F&E-Personalkosten machen einen geringen Anteil an den der betreffenden Jurisdiktion zurechenbaren Gesamtpersonalkosten aus¹²², (iv) der anwendbare Satz des Sonderabzugs ist niedrig bis moderat und (v) der anwendbare gesetzliche Steuersatz ist niedrig bis moderat. Dies lässt sich anhand des folgenden Beispiels veranschaulichen:

Eine im Staat R ansässige Gesellschaft weist förderfähige Personalkosten von 1'000 auf, wovon 20% (d.h. 200) direkt den F&E-Tätigkeiten zurechenbar sind. Das Recht des Staates R sieht einen zusätzlichen F&E-Sonderabzug von 50% (d.h. 100) vor. Dieser Sonderabzug gilt indessen nur für die unmittelbar mit der F&E-Tätigkeit verbundenen Personalkosten. Der Steuersatz des Staates R beträgt 15%. Der für die QTI-Anpassung berücksichtigte steuerliche Wert des Anreizes beläuft sich somit auf 15 ($200 \times 50\% = 100 \times 15\%$). Die Substanzobergrenze beträgt demgegenüber 55 ($1'000 \times 5.5\%$).

In diesem Beispiel besteht somit eine Differenz von 40 zwischen dem Betrag der QTI-Anpassung (15) und der durch die Substanzobergrenze gesetzten Limite (55). Bei gleichem Steuersatz ergibt sich diese erhebliche Abweichung von der ungenutzten Substanzobergrenze einerseits aus der engen Bemessungsgrundlage des F&E-Anreizes (beschränkt auf die F&E-bezogenen Personalkosten) und andererseits aus dem vergleichsweise niedrigen Satz des Sonderabzugs (50%). Zum Vergleich und unter sonst gleichen Bedingungen: Die Substanzobergrenze würde es dem Staat R hier ermöglichen, einen Sonderabzug von bis zu rund 180% zu gewähren, was einem Vorteil von 54 entspräche ($200 \times 180\% = 360 \times 15\%$).

Diese Überlegungen sind nach hier vertretener Auffassung im Rahmen einer Reform von Art. 25a StHG zu berücksichtigen, dessen geltende Fassung sich gerade durch eine enge Bemessungsgrundlage (im Wesentlichen beschränkt auf die direkt F&E-bezogenen Personalkosten) und einen vergleichsweise niedrigen Satz des Sonderabzugs (50 %) auszeichnet. Auf diese Frage wird im Rahmen der Analyse von Art. 25a StHG zurückgekommen¹²³.

¹²¹ Der Vergleich mit der Substanzobergrenze umfasst den kumulierten Wert sämtlicher QTI, einschliesslich der als QTI behandelten QRTCs/MITCs. Werden mehrere QTI berücksichtigt, fällt die Differenz zur Substanzobergrenze daher tendenziell geringer aus und die Obergrenze wird schneller erreicht.

¹²² Diese Frage hängt naturgemäss von Umfang und Intensität der F&E-Tätigkeiten ab, die je nach Unternehmen unterschiedlich ausfallen können.

¹²³ Siehe unten

C. Verhältnis zwischen QTIs und QRTCs/MTTCs

Die Einführung einer SBTI-Klausel in Bezug auf QTIs wirft die Frage nach dem Verhältnis zwischen deren steuerlicher Behandlung und derjenigen von QRTCs und MTTCs auf. Wie einleitend dargelegt, genossen QRTCs und MTTCs bisher, d.h. vor dem Side-by-Side Package und der Einführung von SBTI, steuerlich eine günstigere Behandlung als Steueranreize, insbesondere solche zugunsten von F&E. Konkret führten QRTCs und MTTCs, anders als etwa der F&E Sonderabzug, nicht zu einer Verringerung der «*covered taxes*» sondern erhöhten den GloBE-Gewinn.

Neu verringern die als QTI bezeichneten Steueranreize die bereinigten «*covered taxes*»¹²⁴ nicht mehr und bleiben aus Sicht des GloBE-Gewinns neutral. Daher können QTIs zu einem günstigeren Ergebnis führen als QRTCs/MTTCs. Um diesem Aspekt Rechnung zu tragen, sieht das Side-by-Side Package vor, dass ein Konzern auf jährlicher Basis entscheiden kann, (alle oder einen Teil der) QRTCs/MTTCs als QTIs zu behandeln. Dazu müssen diese QRTCs/MTTCs die Voraussetzungen von QTIs erfüllen (d. h. insbesondere auf Aufwendungen basieren). Die so behandelten QRTCs/MTTCs werden dann in der Gesamtanpassung als QTIs berücksichtigt, für welche die Substanzobergrenze gilt¹²⁵. Mit anderen Worten: Diese Wahl ist nur innerhalb der Grenzen dieser Substanzobergrenze möglich¹²⁶.

IV Veranschaulichung der Anpassung in Bezug auf die QTIs

Im folgenden soll die Funktionsweise der Anpassungen in Bezug auf die QTIs im Allgemeinen (A) und im speziellen Kontext eines Sonderabzugs zugunsten von F&E (B) veranschaulicht werden.

B. Das Prinzip

Im Allgemeinen führen Anpassungen im Zusammenhang mit QTIs zu einer Erhöhung des Betrags der berücksichtigten Steuern (Zähler), der bei der Berechnung des effektiven GloBE-Steuersatzes in der betreffenden Jurisdiktion herangezogen wird. Dies gilt insbesondere für den F&E Sonderabzug und ganz allgemein für jeden steuerlichen Anreiz in Form eines Steuerabzugs oder einer Steuerbefreiung¹²⁷. Die Anpassung der im Zähler berücksichtigten Steuern aufgrund eines QTI entspricht dann dem steuerlichen Wert des Anreizes, also beispielsweise dem zusätzlichen

¹²⁴ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 21

¹²⁵ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 21

¹²⁶ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 21

¹²⁷ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 25

Abzug multipliziert mit dem gesetzlichen Steuersatz¹²⁸. Die Anpassung im Rahmen der GloBE Mindeststeuer fällt jedoch anders aus, wenn ein QRTC wie ein QTI behandelt wird. Denn ein QRTC bewirkt keine Verringerung der erfassten Steuern, sondern wird im für den GloBE-Gewinn massgeblichen Ergebnis berücksichtigt. Um daher eine gleichwertige Auswirkung auf die Berechnung des effektiven Steuersatzes zu erzielen, besteht die Anpassung im Zusammenhang mit dem QTI nicht darin, im Zähler die abgedeckten Steuern zu erhöhen, sondern im Nenner den GloBE-Gewinn um einen entsprechenden Betrag zu verringern¹²⁹. In beiden Fällen darf der Betrag der Anpassung jedoch die Substanzobergrenze im betreffenden Steuerjahr nicht überschreiten¹³⁰.

Die Anpassung im Rahmen eines QTI ermöglicht es somit, die Verringerung des effektiven Steuersatzes auszugleichen, die sich für die Zwecke der GloBE-Regeln entweder aus dem betreffenden Steueranreiz oder aus der Behandlung des QRTC ergibt.

C. Bei Vorliegen eines F&E Sonderabzugs

1. Allgemein

Bei Inanspruchnahme eines F&E Sonderabzugs entspricht der Betrag der Erhöhung der bereinigten neu für die Mindeststeuer zu berücksichtigenden Steuern dem Wert des Steueranreizes, d.h. hier dem Betrag des zusätzlichen Abzugs multipliziert mit dem gesetzlichen Steuersatz. Wenn also, wie im Fall von Art. 25a StHG, eine Fördermassnahme einen Abzug von 150% auf F&E-Aufwendungen gewährt, entspricht der Wert des Sonderabzugs (d.h. des zusätzlichen Abzugs) 50% der Aufwendungen, multipliziert mit dem gesetzlichen Steuersatz¹³¹.

¹²⁸ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 25

¹²⁹ Eine multinationale Unternehmensgruppe (MNE) erzielt in der Jurisdiktion A ein GloBE-Nettoeinkommen von 11'000. Dieser Betrag umfasst 1'000 an Aufwendungen basierende QRTC, die der Definition eines QTI entsprechen. Die Steuerschuld des multinationalen Konzerns vor Anrechnung von Steuergutschriften beträgt 1'500, wird jedoch um 1'000 aufgrund der QRTC und um 500 aufgrund nicht erstattungsfähiger, ausgabenbezogener Steuergutschriften, die ebenfalls der Definition eines QTI entsprechen, gemindert. Die bereinigten abgedeckten Steuern des multinationalen Konzerns gemäss Kapitel 4 der GloBE-Mustervorschriften würden sich somit auf 1'000 belaufen (d.h. die vor Gutschriften geschuldete Steuer von 1'500, vermindert um die 500 nicht erstattungsfähigen Gutschriften). Der effektive Steuersatz des multinationalen Konzerns für diese Jurisdiktion würde 9,1% (1'000/11'000) betragen, und es wäre eine Zusatzsteuer fällig. Das für die Steuererklärung zuständige Unternehmen entscheidet sich für die Anwendung der SBTI-Sicherheitsregel. Die Substanzobergrenze für das Steuerjahr beträgt 1'100. Würde der multinationale Konzern lediglich die nicht erstattungsfähige Gutschrift im Zusammenhang mit den Aufwendungen anpassen, würden sich seine angepassten gedeckten Steuern auf 1'500 erhöhen. Sein revidierter effektiver Steuersatz würde 13,6% (1'500/11'000) betragen. Da von der Substanzobergrenze noch 600 übrig sind, entscheidet sich der multinationale Konzern dafür, 600 des QRTC als QTI zu behandeln. Folglich verringert sich das GloBE-Einkommen um 600. Die verbleibenden 400 des QRTC werden weiterhin als QRTC behandelt und sind somit nach wie vor im GloBE-Einkommen enthalten. Der gemäss der SBTI-Safe-Harbor-Regel angepasste effektive Steuersatz (ETR) beträgt somit 14,4% (1'500/10'400).

¹³⁰ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 20–23

¹³¹ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 25

Wir können diesen Mechanismus anhand des folgenden Beispiels veranschaulichen:

Wenn ein Steuerpflichtiger einen GloBE-Gewinn von 2'000 erzielt (d.h. einen handelsrechtlichen Gewinn von 3'000 einschliesslich F&E-Aufwendungen von 1'000) und bereinigte Steuern in Höhe von 300 entrichtet, beträgt sein effektiver Steuersatz 15%. Die Gewährung eines F&E Sonderabzugs von 150% erhöht den abzugsfähigen Aufwand um 500 und führt somit zu einem Steuervorteil von 75 (entsprechend $500 \times 15\%$). Ohne Ausübung des Wahlrechts der Behandlung als QTI reduziert dieser Vorteil die bereinigten berücksichtigten Steuern auf 225, während der GloBE-Gewinn unverändert bei 2'000 bleibt. Der effektive Steuersatz sinkt entsprechend auf 11,25 %, was eine Ergänzungssteuer von 75 zur Folge hat. Wenn die Wahl als QTI-Behandlung erfolgt, wird der aus dem Sonderabzug resultierende Steuervorteil gemäss dem in den GloBE-Regeln vorgesehenen spezifischen Mechanismus behandelt. Der steuerliche Wert des Anreizes (75) wird bei der Berechnung der bereinigten berücksichtigten Steuern berücksichtigt, wodurch dieser Betrag auf 300 erhöht wird ($225 + 75$) und die schädliche Wirkung auf den effektiven Steuersatz neutralisiert wird da die Steuerbelastung bei 15% bleibt.¹³²

2. Berücksichtigung von Verlusten

Die Möglichkeit, einen als QTI behandelten F&E Sonderabzug geltend zu machen, hat auch Auswirkungen auf die Behandlung und den Vortrag eines Verlusts, der ggf. durch einen solchen Abzug entsteht. Wie dargelegt, wird ein solcher Verlust im Rahmen der Ermittlung eines künftigen GloBE-Gewinns nicht berücksichtigt bzw. kann nicht vorgetragen werden¹³³. Daher unterliegt der Gewinn nach F&E Sonderabzug grundsätzlich auch hier vollständig einer Ergänzungssteuer¹³⁴. Eine Anpassung im Rahmen von QTI im Jahr N ermöglicht es hingegen, eine Ergänzungssteuer zu vermeiden und somit den mit dem Verlust verbundenen Wert nicht nur im Jahr N, sondern auch im Jahr N+1 zu erhalten (Verlustvortrag). Dieser Ansatz verschafft multinationalen Konzernen somit einen zeitlichen Vorteil¹³⁵.

Das Side-by-Side Package veranschaulicht diesen Vorteil anhand des folgenden Beispiels:

Eine von der Mindeststeuer betroffene Geschäftseinheit (bzw. Gruppe von Geschäftseinheiten in einer Jurisdiktion) weist für das Geschäftsjahr N einen handelsrechtlichen Gewinn von 1'000 aus. Der steuerpflichtige Gewinn (vor

¹³² Siehe auch OECD, Side-by-Side Package 2026, N 26

¹³³ Sofern keine *GloBE Loss Election* geltend gemacht wurde.

¹³⁴ Ein Sonderabzug für Forschung und Entwicklung führt nämlich zu einer «dauerhaften Differenz» zwischen dem lokalen steuerpflichtigen Gewinn und dem GloBE-Gewinn, was die Anwendung von Art. 4.1.5 der GloBE-Mustervorschriften; siehe hierzu OECD, Commentary to the GloBE Model Rules, 28 Mai 2026, Abs. 19 ff. zu Art. 4.1.5; siehe OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, 9. 2025, Beispiel 4.1.5.1

¹³⁵ OECD, Side-by-Side-Package 2026, N 27

Anwendung des Sonderabzugs) beträgt ebenfalls 1'000. Der zusätzlich geltendmachbare F&E Sonderabzug beträgt 1'500. Die betroffene Gesellschaft erzielt somit in dieser Jurisdiktion keinen steuerbaren Gewinn und entrichtet für diese Periode keine für die Mindeststeuer berücksichtigten Steuern und muss entsprechend eine Mindeststeuer entrichten. Es resultiert steuerlich ein Verlust von 500, der auf künftige Perioden vorgetragen werden kann. Der Konzern bilanziert entsprechend einen latenten Steueranspruch von 75 (d.h. $500 \times 15\%$). Für das Geschäftsjahr N ergibt sich daraus ein negativer Betrag an bereinigten berücksichtigten Steuern von 75. Im Geschäftsjahr N+1 erzielt der Konzern ein GloBE-Gewinn von 500 und verrechnet diesen mit dem Verlustvortrag aus dem Geschäftsjahr N, sodass der steuerbare Gewinn des Geschäftsjahr N+1 0 beträgt.

Die Einstufung des F&E Sonderabzugs als QTI, erlaubt es den Verlustvortrag zu erhalten und gleichzeitig im Jahr N eine Ergänzungssteuer zu vermeiden. Konkret ermöglicht es die Anwendung der SBTI-Klausel, den Wert des F&E Sonderabzugs im Geschäftsjahr N (d.h. $1'500 \times 15\% = 225$) in die bereinigten berücksichtigten Steuern dieses Jahres einzubeziehen. Diese betragen dann 150 (d.h. $225 - 75$), woraus ein effektiver Steuersatz von 15% resultiert. Für das Geschäftsjahr N fällt daher keine Ergänzungssteuer an. Die bereinigten Steuerverbindlichkeiten des Geschäftsjahrs N+1 werden lediglich um den im Geschäftsjahr N gebildeten latenten Steueranspruch von 75 (d.h. $500 \times 15\%$) gemindert, was die logische Folge der Verlustverrechnung von 500 in N+1 ist. Der durch den Sonderabzug im Geschäftsjahr N entstandene Verlust führt somit auch im Geschäftsjahr N+1 zu keiner Ergänzungssteuer¹³⁶.

V Zusammenfassung und Einfluss auf Art. 25a StHG

Wie dargestellt, erlaubt es der neue Rahmen für QTI einem von der Mindeststeuer betroffenen multinationalen Konzern, zu vermeiden, dass Steueranreize, wie der F&E Sonderabzug, durch die Erhebung einer Zusatzsteuer neutralisiert wird. Gemäss Side-by-Side Package behalten die Staaten einen erheblichen Spielraum bei der Gestaltung ihrer steuerlichen Anreize für F&E. Sie können insbesondere frei festlegen, welche Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten für diese Anreize in Frage kommen und welche Forschungs- und Entwicklungsausgaben förderfähig sind. Ebenso ist die Wahl der Form des Anreizes – Steuergutschrift oder Sonderabzug – grundsätzlich nicht

¹³⁶ Würde in diesem Beispiel die SBTI-Schutzklausel nicht in Anspruch genommen, hätte der Konzern im Geschäftsjahr N eine Ergänzungssteuer von 150 zu entrichten (GloBE-Gewinn von $1'000 \times 15\%$). Zudem ergäbe sich ein negativer Steuerübertrag von 75. Im Geschäftsjahr N+1 würden bereinigten berücksichtigten Steuern von 75 um denselben Betrag reduziert. Der Konzern hätte daher eine Ergänzungssteuer von 75 ($500 \times 15\%$) zu entrichten. Die Ergänzungssteuer für die Geschäftsjahre N (150) und N+1 (75) beläuft sich somit auf 225; der steuerliche Wert des Sonderabzugs würde vollständig neutralisiert (OECD, Side-by-Side Package 2026, Beispiel, S. 77).

ausschlaggebend. Der aus einem QTI resultierende Steuervorteil unterliegt jedoch einer Substanzobergrenze.

Bei Steueranreizen, die auf F&E-Aufwendungen basieren, ist diese Obergrenze auf entweder 5,5% des höheren Betrags festgelegt, der sich ergibt (i) aus der Summe der förderfähigen Personalkosten für die förderfähigen Mitarbeiter einer Gruppengesellschaft oder (ii) dem Betrag der Abschreibungen und Wertminderungen, die im bilanziellen Nettogewinn oder -verlust für förderfähige Sachanlagen verbucht wurden. Alternativ, gelten 1% dieser Sachanlagen als relevante Substanzobergrenze.

Aufgrund des weiten Handlungsspielraums des QTI-Rahmens behalten die Staaten die Möglichkeit, ihre steuerlichen F&E-Anreize umfassend und entsprechend den oben dargestellten aktuellen Trends zu gestalten.

Für die Schweiz kann die aktuelle Fassung von Art. 25a StHG jedoch in mehreren Punkten zu einer potenziellen Unternutzung des QTI-Rahmens führen, insbesondere in folgenden Bereichen:

- **Definition von qualifizierenden F&E-Aufwendungen:** Die relativ enge Definition von F&E Tätigkeiten, die Anspruch auf den Steueranreiz gibt, sowie die Definition der förderfähigen F&E-Aufwendungen gemäss Art. 25a StHG wird durch den QTI-Rahmen nicht vorgeschrieben. Dieser lässt den Staaten nämlich einen grossen Spielraum bei der Festlegung der förderfähigen F&E-Aktivitäten sowie der Aufwendungen, für die ein Steueranreiz gewährt werden kann. Die Schweiz könnte damit, ohne durch den QTI-Rahmen eingeschränkt zu sein, eine deutlich weiter gefasste Definition von F&E Tätigkeiten und für den Abzug qualifizierenden Aufwendungen wählen.
- **Risiko einer Unternutzung der Substanzobergrenze:** Da (i) der Begriff der förderfähigen F&E-Aufwendungen im Sinne von Art. 25a StHG – vorbehaltlich des pauschalen Aufschlags von 35% – auf den Personalkosten beruht, die direkt den F&E-Tätigkeiten zugeordnet werden können¹³⁷, (ii) der Satz des Sonderabzugs niedrig ist (50%) und (iii) der Steuersatz moderat ausfällt, besteht ein strukturelles Risiko einer Unternutzung der Substanzobergrenze. Der steuerliche Wert des Zusatzabzugs gemäss Art. 25a StHG kann somit unter der gemäss QTI-Rahmen verfügbaren Substanzobergrenze bleiben. In diesem Fall bleibt ein Teil der Substanzobergrenze ungenutzt. Dabei sind zwar allfällige weitere als QTI einstuftbare

¹³⁷ Art. 25a Abs. 3 StHG

Steueranreize zu berücksichtigen, für die dieselbe Substanzobergrenze gelten könnte – namentlich ein allfälliger QRTC. Dieser Vorbehalt ändert indessen nichts daran, dass die enge Bemessungsgrundlage von Art. 25a StHG – sowohl hinsichtlich der Definition der abzugsfähigen Aufwendungen als auch des Satzes des Sonderabzugs (50%) – die effektive Nutzung der in der Schweiz verfügbaren Substanzobergrenze einschränken kann.

- **Vortrag des Anreizes:** Der QTI-Rahmen ermöglicht auf GloBE-Ebene die Aufrechterhaltung der steuerlichen Wirkung eines Sonderabzugs, der einen steuerlichen Verlust verursacht, auch wenn der Steuervorteil erst in einer späteren Periode vollständig realisiert werden kann. Die Anpassung im QTI-Rahmen erfolgt bereits im Jahr der Geltendmachung des Sonderabzugs und der Verursachung des Verlusts. Dadurch wird vermieden, dass die spätere Verlustverrechnung eine Ergänzungssteuer auslöst, die den steuerlichen Vorteil des Sonderabzugs zunichte machen würde.
- Nach schweizerischem Recht schliesst Art. 25b Abs. 3 StHG ausserdem den Vortrag eines aus der Anwendung des F&E Sonderabzugs resultierenden Verlusts aus. Daraus ergibt sich eine Asymmetrie: Während der QTI-Rahmen auf GloBE-Ebene den Wert des Anreizes bei Entstehung eines steuerlichen Verlusts wahrt, kann der Steuerpflichtige diesen Wert nicht durch einen Verlustvortrag sichern. Diese unterschiedliche Behandlung kann den wirtschaftlichen Wert des Anreizes des F&E Sonderabzugs für Unternehmen mindern, die in frühen Phasen ihrer F&E-Tätigkeiten steuerliche Verluste verzeichnen.

Wir kommen im Rahmen unserer Analyse von Art. 25a StHG auf diese Fragen zurück.

VIERTER TEIL: DER VERFASSUNGSRECHTLICHE RAHMEN DER SCHWEIZ

Im Folgenden wird der verfassungsrechtliche Rahmen von Art. 25a StHG dargestellt. Dieser ist sowohl für die verfassungskonforme Auslegung der geltenden Bestimmung als auch für allfällige Reformüberlegungen *de lege ferenda* von Bedeutung. Dabei wird zunächst auf die Rechtslage vor Einführung der globalen Mindeststeuer eingegangen (I), bevor die Auswirkungen dieser Steuer und des QTI-Rahmens erörtert wird (II).

I Rückblick auf die Situation vor der Einführung der globalen Mindeststeuer

Die grundsätzliche Verfassungskonformität von Art. 25a StHG ist unbestritten. Die Einführung dieses steuerlichen Anreizes weicht zwar vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ab¹³⁸. Diese Abweichung ist jedoch durch die Verfolgung einer legitimen ausserfiskalischen Zielsetzung gerechtfertigt, das sich auf Art. 64 BV stützt: «*Der Bund fördert die wissenschaftliche Forschung und die Innovation*». Da Art. 25a StHG zudem (i) unter gleichen Bedingungen für alle Unternehmen gilt, die F&E-Tätigkeiten ausüben, unabhängig von Grösse und Rechtsform (einschliesslich selbstständiger Erwerbstätigkeit¹³⁹) und (ii) sein Geltungsbereich auf in der Schweiz ausgeübte F&E-Tätigkeiten beschränkt ist, genügt der Anreiz den Anforderungen der Neutralität und Verhältnismässigkeit, die für die Verfassungsmässigkeit steuerlicher Anreize im schweizerischen Recht massgebend sind¹⁴⁰.

II Auswirkungen des QTI-Rahmens und der globalen Mindeststeuer

Die verschiedenen Elemente des QTI-Rahmens – namentlich die Voraussetzung, dass der Steueranreiz auf wesentliche, in der Schweiz ausgeübte Tätigkeiten beschränkt sein muss – stehen aus den dargelegten Gründen im Einklang mit dem Verfassungsrecht. Gleiches gilt für das Erfordernis, dass der Anreiz allen Wirtschaftsteilnehmern offenstehen muss und nicht nur den der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmungen. Die Umsetzung des QTI-Rahmens in

¹³⁸ Art. 127 Abs. 2 BV

¹³⁹ Art. 10a StHG

¹⁴⁰ Siehe hierzu R. Danon, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIW III), Rechtsgutachten zu Handen des EFD (<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/39731.pdf>); R. Danon, La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III): Une analyse des mesures en faveur de la recherche et du développement (R&D), in: IFF Forum für Steuerrecht 2015/4, S. 276

Art. 25a StHG, sei es *de lege lata* oder *de lege ferenda*, würde daher keine verfassungsrechtlichen Bedenken aufwerfen. Der Gesetzgeber könnte diese Gelegenheit vielmehr nutzen, um bestehende Spannungsfelder zwischen der geltenden Regelung und dem Verfassungsrecht zu beseitigen, namentlich hinsichtlich des Verlustvortrags im Zusammenhang mit dem Sonderabzug.

Eine Anpassung von Art. 25a StHG, die eine vollständige Ausschöpfung der durch den QTI-Rahmen gebotenen Möglichkeiten erlaubt, stünde u.E. im Einklang mit Art. 129a BV. Danach sind die sich aus der globalen Mindeststeuer ergebenden Normen so umzusetzen, dass «die Interessen der Schweizer Wirtschaft gewahrt bleiben». Diese Auslegung deckt sich mit der vom Bundesrat in den Erläuterungen zur Verordnung über die Mindeststeuer vom 22. Dezember 2023 vertretenen Position: *«Volkswirtschaftliche Interessen wahren: Dort, wo es das Regelwerk der OECD/G20 explizit zulässt oder vorsieht, sollen Spielräume und Wahlrechte im Interesse des Standortes konsequent genutzt werden.»*¹⁴¹. Indem eine Erweiterung von Art. 25a StHG im Einklang mit dem QTI-Rahmen zudem allen F&E-treibenden Unternehmen zugutekäme, wäre eine solche Reform geeignet, zur Wahrung der Interessen der gesamten Schweizer Wirtschaft beizutragen.

Handlungsbedarf lässt sich ferner mit Art. 103 BV über die Strukturpolitik begründen¹⁴². Diese Bestimmung ist nach herrschender Meinung zwar nicht als allgemeine Bundeskompetenz im Bereich der Förderung auszulegen¹⁴³. Dem Gesetzgeber steht jedoch ein erheblicher Ermessensspielraum bei der Beurteilung zu, ob eine Situation eine «Bedrohung» im Sinne von Art. 103 BV darstellt¹⁴⁴. In der Lehre wird vertreten, dass das Vorliegen einer solchen Bedrohung zeitgemäss, d.h. im Lichte der aktuellen wirtschaftlichen Gegebenheiten, zu beurteilen ist¹⁴⁵. Bürgisser hält in einer Studie zu Art. 103 BV u.E. zutreffend fest:

¹⁴¹ Erläuterungen zur Verordnung des EFD 2023, S. 9–10

¹⁴² Art. 103 BV: *«Der Bund kann wirtschaftlich bedrohte Landesgegenden unterstützen sowie Wirtschaftszweige und Berufe fördern, wenn zumutbare Selbsthilfemassnahmen zur Sicherung ihrer Existenz nicht ausreichen. Er kann nötigenfalls vom Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit abweichen.»*

¹⁴³ CR BV-Danon, Art. 103 N 1

¹⁴⁴ CR BV-Danon, Art. 103 N 12

¹⁴⁵ J.M. Bürgisser, Les incitations fiscales en faveur de l'économie: analyse de conformité de mesures sectorielles à la Constitution fédérale, aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat aux règles de l'Organisation du commerce, Lausanne 2016, N 677

*«(...) l'on peut concevoir, par une interprétation contemporaine, que l'introduction de mesures fiscales particulièrement attractives puisse être la cause de la menace et que, par voie de conséquence, des mesures fiscales similaires puissent être introduites en Suisse sur la base de l'art. 103 Cst.»*¹⁴⁶

Die Einführung besonders attraktiver steuerlicher Massnahmen durch andere Staaten kann mithin eine «Bedrohung» im Sinne von Art. 103 BV darstellen und die Einführung vergleichbarer Massnahmen in der Schweiz zugunsten des betroffenen Sektors rechtfertigen.¹⁴⁷

Dieser Ansatz ist aktuell besonders relevant. Der internationale Steuerwettbewerb verschärft sich gerade im Bereich wertschöpfungsintensiver Tätigkeiten, insbesondere bei F&E. Die Nutzung der durch den QTI-Rahmen gebotenen Möglichkeiten durch andere Staaten dürfte – in Verbindung mit der aktuellen geopolitischen Lage – die Standortattraktivität dieser Staaten für F&E-treibende Unternehmen erhöhen. Ohne entsprechende Reform von Art. 25a StHG ist daher davon auszugehen, dass diese Entwicklung für Schweizer Unternehmen mit vergleichbaren F&E-Tätigkeiten eine Bedrohung im Sinne von Art. 103 BV darstellen könnte.

Zusammenfassend lässt sich eine Reform von Art. 25a StHG mit dem Ziel, der Schweiz die vollständige Nutzung des QTI-Rahmens zu ermöglichen, auf mehrere Verfassungsbestimmungen stützen, namentlich auf Art. 64, 103 und 129a BV.

¹⁴⁶ J.M. Bürgisser, Les incitations fiscales en faveur de l'économie: analyse de conformité de mesures sectorielles à la Constitution fédérale, aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat aux règles de l'Organisation du commerce, Lausanne 2016, N 677

¹⁴⁷ CR BV-Danon, Art. 103 N 15

FÜNFTER TEIL: ART. 25a StHG DE LEGE LATA UND DE LEGE FERENDA

Dieser fünfte Teil widmet sich einer detaillierten Analyse von Art. 25a StHG. Nach einleitenden Bemerkungen zur Struktur der Analyse wird Art. 25a StHG zunächst aus der Perspektive *de lege lata* (II) und sodann *de lege ferenda* (III) untersucht; für beide Fälle werden Verbesserungsvorschläge formuliert. Anschliessend wird die Frage eines F&E-Sonderabzugs bei der direkten Bundessteuer behandelt (IV). Abschliessend wird die Koordination der nach Schweizer Recht gewährten Entlastung und der im QTI-Rahmen vorgesehenen Substanzobergrenze dargestellt (V).

I Einleitung und Struktur der Analyse

Das StHG sieht seit dem Inkrafttreten des STAF am 1. Januar 2020¹⁴⁸ zwei Fördermassnahmen zugunsten von F&E vor. Die erste ist die für die Kantone obligatorische Patentbox-Regelung (Art. 24a StHG)¹⁴⁹. Dieser Anreiz kann, wie dargestellt, nicht als QTI eingestuft werden. Die zweite, hier massgebliche Massnahme ist der für die Kantone fakultative F&E Sonderabzug gemäss Art. 25a StHG. Schliesslich erlaubt Art. 29 Abs. 3 StHG eine Entlastung bei der Kapitalsteuer hinsichtlich von Gruppendarlehen, Beteiligungen und Patenten und vergleichbaren Rechten gemäss Art. 24a StHG.

Vorab ist auf den Stand der kantonalen Umsetzung der im Rahmen des STAF eingefügten Art. 24a, 25a, 25b und 29 Abs. 3 StHG einzugehen. Wie die nachfolgende Tabelle zeigt, fällt diese unterschiedlich aus (die maximale Entlastung bei der Patentbox beträgt 90%, der maximale F&E-Sonderabzug beträgt 50% und die maximale Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b StHG liegt bei 70%; für die Entlastung bei der Kapitalsteuer besteht kein Grenzwert):

¹⁴⁸ AS 2019 2395 2413; BBl 2018 2565

¹⁴⁹ Art. 24a und 24b StHG

Tabelle «Umsetzung der STAF-Massnahmen 2026 in den Kantonen»¹⁵⁰:

Kanton	Kapitalbelastung für Patente, Beteiligungen und Konzerndarlehen (Ermässigung in %)*	Entlastung Patentbox in %	F&E-Sonderabzug in %	Entlastungsbegrenzung in %
AG	0 (100)	90	50	70
AI	0,025 (50)	50	50	50
AR	0 (100)	50	50	50
BE	0,022 (0)	90	50	70
BL	0,032 (80)	90	20	50
BS	0,02 (80)	90	0	5
FR	0,019 (90) ¹	90	50	20
GE	0,001 (99,7)	10	50	9
GL	0 (100)	10	0	10
GR	0 (100) ¹	90	50	55
JU	0,025 (86,6)	90	50	70
LU	0,001 (96)	90	0 ³	70
NE	0,001 (99,8)	20	50	40
NO	0,01 (0)	90	0 ⁴	70
OW	0,001 (0)	90	50	70
SG	0 (100) ⁵	50	40	40
SH	0,005 (0)	90	25	70
SO	0,009 (95) ²	90	50	70
SZ	0,011 (0)	90	50	70
TG	0,004 (90)	40	30	50
TI	0 (100)	90	50	70
UR	0,001 (0)	30	0	50
VD	0,07 (50) ²	60	50	50
VS	0,02–0,05 (90)	90	50	50
ZG	0,001 (98)	90	50	70
ZH	0,0171 (90)	90	50	70

* In Klammern wird die Ermässigung in % gegenüber der ordentlichen Kapitalsteuerbelastung am Hauptort angegeben.

¹ GR/FR: Keine Ermässigung bei Gesellschaften ohne Geschäftstätigkeit, dafür ermässigte Besteuerung nach Art. 92 StG GR.

² SO/VD: Mindestens CHF 200 bei persönlicher Zugehörigkeit und CHF 100 bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

³ LU: Derzeit kein F&E Sonderabzug. Der Regierungsrat legt gemäss § 72f Abs. 1 StG LU den Prozentsatz fest.

⁴ NW: Derzeit kein F&E Sonderabzug. Der Regierungsrat legt gemäss Art. 78a StG NW den Prozentsatz fest.

⁵ SG: Einfache Mindeststeuer von CHF 100.

Generell kann vorweg festgestellt werden, dass viele Kantone von den Möglichkeiten zu Steuerentlastung von F&E-Tätigkeiten und Patenteinkünften nur zurückhaltend Gebrauch gemacht haben. So haben fünf Kantone keinen F&E Sonderabzug eingeführt. Sodann haben neun Kantone nicht den maximalen Sonderabzug von 50%, sondern nur einen tieferen Abzug eingeführt. Bei der Patentbox haben 17 Kantone von der maximal möglichen Entlastung von 90% Gebrauch gemacht; vier Kantone erlauben nur eine geringe Entlastung, bis hin zu nur 10% in den Kantonen Genf und Glarus, 20% in Neuenburg oder 30% Uri. Schliesslich haben nur 12 Kantone die Entlastungsbegrenzung bei den maximal möglichen 70% vorgesehen und damit 14 Kantone eine tiefere maximale Entlastung bis zu bloss 5% im Kanton Basel-Stadt, 9% in Genf, 10% in Glarus und 20% in Freiburg. Hinzu kommt, wie nachfolgend noch im Einzelnen aufgezeigt wird, dass auch bei der Anwendung der entsprechenden Bestimmungen die Kantone bisher bei weitem nicht den maximalen Spielraum nutzen, so auch beim F&E Sonderabzug, um den es hier nachfolgend primär gehen wird.

II Art. 25a StHG nach geltendem Recht (*de lege lata*)

Anschliessend wird im Detail auf Art. 25a StHG nach geltendem Recht eingegangen. Hierfür werden die einzelnen Tatbestandselemente dargestellt, einschliesslich der in der Praxis vertretenen restriktiven Auslegung, die in mehrfacher Hinsicht als zu eng erscheint (A-B). Anschliessend wird aufgezeigt, inwieweit Art. 25a StHG bereits im Rahmen der geltenden StHG-Regelung einen breiteren Anwendungsbereich haben könnte (C). Unserer Ansicht nach könnten die Kantone bereits heute einen deutlich attraktiveren F&E Sonderabzug gewähren.

A. Detaillierte Darstellung und Analyse von Art. 25a StHG¹⁵¹

1. Funktionsweise und Umsetzung durch die Kantone

Der per 1. Januar 2020 ins StHG eingefügte Art. 25a StHG lautet wie folgt¹⁵²:

Art. 25a Zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand

¹ Die Kantone können auf Antrag Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, um höchstens 50 Prozent über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zulassen.

¹⁵¹ Vgl. P. Hinny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021, S. 103 ff.

¹⁵² Zudem wurde mit Art. 10a StHG hinsichtlich von selbständig Erwerbenden eine Bestimmung eingefügt, welche Art. 25a StHG für sinngemäss anwendbar erklärt.

² *Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Artikel 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und Innovation.*

³ *Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf:*

a. dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35 Prozent dieses Personalaufwands, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der steuerpflichtigen Person;

b. 80 Prozent des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung.

⁴ *Ist der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt, so steht dem Auftragnehmer dafür kein Abzug zu.*

Art. 25a StHG erlaubt den Kantonen damit die Einführung eines maximal 50%-igen Sonderabzugs auf den F&E-Kosten und damit eine fiktive Erhöhung des steuerlich massgebenden Aufwands und eine entsprechende Reduktion der Bemessungsgrundlage von beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und selbständig Erwerbenden. Konkreter sind maximal 50% des effektiv im Inland entstandenen und geschäftsmässig begründeten, eigenen F&E-Personalaufwands, zuzüglich eines Aufschlags von 35% (bei Eigenforschung), und 80% des von Dritten in Rechnung gestellten F&E-Aufwands (bei Auftragsforschung) – in Abweichung zur handelsrechtlichen Erfolgsrechnung – zusätzlich für Zwecke der Staats- und Gemeindesteuer (nicht aber für die direkte Bundessteuer) steuerlich abzugsfähig¹⁵³.

Anders als bei der Patentbox gemäss Art. 24a und 24b StHG sind die Kantone frei, effektiv einen F&E Sonderabzug einzuführen. Zudem können die Kantone die Höhe der zusätzlichen Entlastung bis maximal 50% der effektiv angefallenen Kosten bestimmen. Eine weitere Beschränkung des Sonderabzugs ist über die Festlegung der Höhe der Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b StHG, bei weniger als den maximal geltenden 70%, möglich. Sodann haben die Kantone einen gewissen Ermessensspielraum bei der Anwendung des Abzugs und bei den Dokumentationsanforderungen. Insbesondere die Freiwilligkeit, einen solchen Abzug kantonale einzuführen, führt beim Steuerobjekt zu einer verfassungsmässig ungewollten Disharmonisierung¹⁵⁴.

Der Abzug wird sodann für die Ermittlung des Ressourcenpotentials im Rahmen des interkantonalen Finanzausgleichs nicht berücksichtigt, was den Abzug für die Kantone tendenziell unattraktiv macht.¹⁵⁵ Wie nachfolgend gezeigt, schöpfen denn auch lange nicht alle Kantone den maximalen Abzug aus (indem sich der F&E Sonderabzug lediglich auf Lohnkosten bezieht, spielt dabei eine etwas unter 70% liegende Entlastungsbegrenzung, welche sich auf den gesamten steuerbaren Gewinn bezieht, vielfach keine Rolle).

¹⁵³ Vgl. Botschaft USRG III, BBl 2015 5100

¹⁵⁴ Vgl. Art. 129 Abs. 2 BV

¹⁵⁵ Berücksichtigt wird im Finanzausgleich gemäss Art. 3 Abs. 3 FiLaG bzw. Art. 20a Abs. 2 FiLaV diesbezüglich jedoch die Ermässigung für Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten gemäss Art. 24b StHG.

Tabelle «Umsetzung des F&E Sonderabzugs 2026 in den Kantonen»:

Kanton	F&E-Sonderabzug in %	Entlastungsbegrenzung in %
SZ	50	70
ZG	50	70
OW	50	70
SO	50	70
TI	50	70
AG	50	70
JU	50	70
ZH	50	70
BE	50	70
GR	50	55
AI	50	50
AR	50	50
VD	50	50
VS	50	50
NE	50	40
FR	50	20
GE	50	9
SG	40	40
TG	30	50
SH	25	70
BL	20	50
LU ¹	0	70
NW ²	0	70
UR	–	50
GL	–	10
BS	–	5

¹ LU: Derzeit kein F&E Sonderabzug. Der Regierungsrat legt gemäss § 72f Abs. 1 StG LU den Prozentsatz fest.

² NW: Derzeit kein F&E Sonderabzug. Der Regierungsrat legt gemäss Art. 78a StG NW den Prozentsatz fest.

Diejenigen Kantone, welche in ihren Steuergesetzen den F&E Sonderabzug eingeführt haben, übernehmen dabei entweder den Wortlaut von Art. 25a StHG unverändert oder verweisen direkt auf diese Norm. Art. 25a StHG ist sodann als Vollbestimmung anzuwenden¹⁵⁶. Dies bedeutet, dass

¹⁵⁶ Vgl. M. Reich/M. Beusch, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 1 N 16

– ungeachtet der Freiwilligkeit der Einführung des Abzugs durch die Kantone – im Sinne der vertikalen Steuerharmonisierung, bei Einführung der Bestimmung ein bundesrechtlich harmonisiertes Begriffsverständnis gilt¹⁵⁷. Damit besteht kein Raum für eine eigenständige kantonale Interpretation der Norm.

Wie nachfolgend im Einzelnen gezeigt, wirft in der Anwendungspraxis v.a. der Begriff der qualifizierenden F&E-Tätigkeit einige Fragen auf. In der Praxis zeigt sich insbesondere, dass hinsichtlich des für den Abzug ebenfalls qualifizierenden Innovation gewisse Unsicherheiten bzw. Missverständnisse bestehen, etwa auch hinsichtlich des Inhalts und der Relevanz der von der OECD diesbezüglich publizierten Frascati- und Oslo-Handbücher.

2. Förderfähige F&E- und Innovationstätigkeiten¹⁵⁸

a. Allgemeines

Für die Inanspruchnahme des F&E Sonderabzugs sind zusammenfassend die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen, wobei gemäss erklärtem Willen des Gesetzgebers der Begriff der qualifizierenden Forschung, Entwicklung und Innovation breit und die Anwendung des Sonderabzugs einfach sein soll. Dabei ist, wie sich aus der nachfolgenden Analyse ergibt, zwischen den Voraussetzungen der wissenschaftlichen Forschung einerseits und jenen der wissenschaftsbasierten Innovation andererseits zu unterscheiden:

Als wissenschaftliche Forschung (Grundlagenforschung sowie anwendungsorientierte Forschung) gilt:

- die Ausübung von wissenschaftlicher (i) Grundlagenforschung oder (ii) anwendungsorientierter Forschung, deren primäres Ziel es ist, Beiträge für praxisbezogene Problemlösungen zu finden, etwa die Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft; das anvisierte Forschungsergebnis muss neu sein, zumindest hinsichtlich einer neuen oder verbesserten spezifischen Anwendung, etwa hinsichtlich des Orts der möglichen Anwendung, besonderer Eigenschaften der Anwender, der Anwendungsdauer oder des -zeitpunkts etc.

¹⁵⁷ F. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 65a N 5

¹⁵⁸ Vgl. P. Hinny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021, S. 110 ff.

Als wissenschaftsbasierte Innovation gilt:

- die Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft (durch Forschung, namentlich anwendungsorientierte Forschung) einerseits und andererseits durch die Verwertung ihrer Resultate. Innovationsförderung ist – im Unterschied zur Forschungsförderung – direkt auf eine wirtschaftliche Nutzung bezogen und beinhaltet explizit eine für die Wirtschaft relevante Umsetzung von Forschungsergebnissen. Nach Auffassung der OECD, wird hier nicht nur auf den Markt gebrachte Innovation erfasst, sondern auch solche, die innerhalb eines Unternehmens implementiert wird.

Generell gilt für den F&E Sonderabzug, d.h. sowohl für die wissenschaftliche Forschung als auch die wissenschaftsbasierte Innovation:

- Die Forschung bzw. Innovationstätigkeit soll nach wissenschaftlich anerkannten Methoden erfolgen und das Forschungsprojekt und die Ergebnisse sind entsprechend systematisch zu dokumentieren.
- Es qualifizieren für die relevante F&E-Tätigkeit alle an Schweizer Universitäten und Hochschulen vertretenen Fachbereiche, womit der Anwendungsbereich sehr breit ist.
- Der F&E Sonderabzug kann für sämtlichen der Forschung und Entwicklung direkt zurechenbaren Personalaufwand eines Unternehmens geltend gemacht werden. Eine bestimmte berufliche oder akademische Qualifikation dieses Personals ist nicht notwendig.
- Für die Inanspruchnahme des Sonderabzugs sind sowohl die entsprechenden F&E Aktivitäten als auch die entsprechenden Brutto-Personalaufwendungen nachvollziehbar zu dokumentieren.

Für den F&E Sonderabzug qualifizieren neben der Eigenforschung auch bei Gruppen- und Drittgesellschaften bestellte in der Schweiz ausgeübte F&E-Tätigkeiten (sog. Auftragsforschung). Diesbezüglich gilt der gleiche Begriff qualifizierender Forschungs- und Entwicklung und schliesst damit auch die wissenschaftsbasierte Innovation ein.

b. F&E und Innovation im Sinne von Art. 25a Abs. 2 StHG

i. Der Wortlaut von Art. 25a Abs. 2 StHG

Gemäss Art. 25a Abs. 2 StHG gelten als Forschung und Entwicklung «die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und Innovation». Es wird damit integral auf das Begriffsverständnis des FIFG verwiesen.¹⁵⁹ Gemäss Botschaft SV 17 umfasst «diese Definition [...] F&E in einem weiten Sinn, da sie neben der Grundlagenforschung auch die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissenschaftsbasierte Innovation beinhaltet. Nicht darunter fallen namentlich Aufwendungen für die Markteinführung und -verwertung von Produkten.¹⁶⁰»

Art. 2 FIFG lautet dabei wie folgt:

«Art. 2 Begriffe

In diesem Gesetz bedeuten:

a. wissenschaftliche Forschung (Forschung): die methodengeleitete Suche nach neuen Erkenntnissen; sie umfasst namentlich:

- 1. Grundlagenforschung: Forschung, deren primäres Ziel der Erkenntnisgewinn ist,*
- 2. anwendungsorientierte Forschung: Forschung, deren primäres Ziel Beiträge für praxisbezogene Problemlösungen sind;*

b. wissenschaftsbasierte Innovation (Innovation): die Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft durch Forschung, insbesondere anwendungsorientierte Forschung, und die Verwertung ihrer Resultate.»

Art. 2 lit. a FIFG legt damit den Grundsatz fest und lit. b enthält, hinsichtlich wissenschaftsbasierter Innovation, detailliertere Erläuterungen (vgl. dazu auch nachfolgend).

Gemeinsame Voraussetzung beider Forschungskategorien, und damit auch der qualifizierenden Innovation, ist, dass es sich in jedem Fall um eine «wissenschaftliche Forschungstätigkeit» handeln muss. Im Anhang 1 zur Botschaft FIFG wird dieser Begriff wie folgt definiert: «Unter Forschung wird im Allgemeinen die wissenschaftliche Forschung verstanden, die methodengeleitete Suche

¹⁵⁹ Vgl. auch die Botschaft SV 17, BBl 2018, 2551: «Die Bedeutung des Begriffs «Forschung und Entwicklung entspricht derjenigen der Begriffe «wissenschaftliche Forschung» und «wissenschaftsbasierte Innovation» nach Artikel 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 zur Förderung der Forschung und Innovation (FIFG). Diese Definition umfasst F&E in einem weiten Sinn, da sie neben der Grundlagenforschung auch die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissenschaftsbasierte Innovation beinhaltet. Nicht darunter fallen namentlich Aufwendungen für die Markteinführung und -verwertung von Produkten.»

¹⁶⁰ Botschaft SV 17, BBl 2018, 2551

nach neuen Erkenntnissen und deren systematische Dokumentation – im Gegensatz zur zufälligen Entdeckung.¹⁶¹» Aus dem Wortlaut von Art. 2 FIFG geht somit hervor, dass sowohl die Grundlagenforschung als auch die anwendungsorientierte Forschung, d. h. die Forschung, die darauf abzielt, praktische Lösungen für Probleme zu finden, und insbesondere die Entwicklung neuer Produkte, Verfahren und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft, als Forschung und Innovation bzw. als Forschung und Entwicklung im Sinne von Art. 25a StHG gelten. Dabei geht es um die Gewinnung neuer Erkenntnisse, die Überprüfung bestehender Erkenntnisse sowie um die Verbreitung und Nutzung dieser Erkenntnisse¹⁶².

Mit dem Begriff der «wissenschaftlichen Forschung (Forschung)», der die Unterbegriffe der Grundlagenforschung und der anwendungsorientierten Forschung umfasst, geht es gemäss Botschaft FIFG darum, «die Spannbreite der nach diesem Gesetz geförderten (wissenschaftlichen) Forschung ausreichend darzustellen, ohne dass auf Stufe des Gesetzes eine abschliessende Aufzählung von verschiedenen Forschungskategorien zu geben bzw. «strikte» Forschungskategorien einzuführen sind, für welche nach heutigem Wissenschaftsverständnis keine eindeutigen Abgrenzungskriterien bestehen.¹⁶³»

Beim Begriff der «Innovation» stützt sich Artikel 2 direkt auf den im Jahre 2005 erweiterten Artikel 64 Absatz 1 BV [...]»¹⁶⁴. Die Botschaft FIFG führt zum Begriff der Innovation dann Folgendes aus:

«[...] die Innovationsförderung [ist] – im Unterschied zur Forschungsförderung – direkt auf den wirtschaftlichen Nutzungskontext bezogen [...] und [beinhaltet] eine für die Wirtschaft relevante Umsetzung von Forschungsergebnissen»¹⁶⁵. «Die Formaldefinition von Innovation besteht aus zwei Definitionsteilen: die Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft einerseits «durch Forschung, namentlich durch anwendungsorientierte Forschung» (1. Definitionsteil), andererseits «durch die Verwertung ihrer Resultate» (2. Definitionsteil). Durch den ersten Definitionsteil wird ausgedrückt, dass die Innovationsförderung nach diesem Gesetz durch Förderung von Forschung, namentlich der anwendungsorientierten Forschung erfolgt, insofern also als Forschungsförderung verstanden werden kann. Durch den zweiten Definitionsteil wird ausgedrückt, dass zur Innovationsförderung nach diesem Gesetz essenziell die «Verwertung» der Forschungsergebnisse, d. h. die direkte Nutzung dieser Resultate zur Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse¹⁶⁶ und

¹⁶¹ Botschaft FIFG, BBl 2011 8920

¹⁶² Botschaft FIFG, BBl 2011 8868

¹⁶³ Botschaft FIFG, BBl 2011 8869

¹⁶⁴ Botschaft FIFG, BBl 2011 8869

¹⁶⁵ Botschaft FIFG, BBl 2011 8868

¹⁶⁶ «Zur Unterscheidung der Begriffe «Verfahren» und «Prozess»: Mittels Verfahren werden Produkte aus Roh- oder Ausgangsmaterialien durch die Nutzung chemisch-physikalischer oder biologischer Vorgänge geschaffen. Prozesse umfassen technische Innovationen, die nicht in erster Linie solche Veränderung von Grundmaterialien beinhalten, beispielsweise die mechanische Materialbearbeitung, die Automation usw.»

Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft, gehört.»¹⁶⁷ «Mit «Verwertung» ist der Beitrag zur Lösung von konkreten Problemen im Anwendungskontext gemeint.»¹⁶⁸ «[...] durch den expliziten Zusatz «namentlich»¹⁶⁹ der anwendungsorientierten Forschung » [...] wird [...] klargestellt, dass für dieses Gesetz die «marktorientierte Innovation» gemäss Artikel 64 Absatz 1 BV¹⁷⁰ im Vordergrund steht»¹⁷¹ Bei der Innovationsförderung geht es «im Kern um die Förderung von Innovationsprojekten, denen per definitionem direkt eine wirtschaftliche Nutzungsperspektive zugeordnet ist»¹⁷².

ii. Relevanz der Frascati- und Oslo-Handbücher

Art. 2 FIFG definiert die - für die Anwendung von Art. 25a StHG relevanten - Begriffe «wissenschaftliche Forschung» und «wissenschaftsbasierte Innovation» grundsätzlich abschliessend. Gemäss Botschaft STAF¹⁷³ orientiert sich die Definition des FIFG jedoch an den diesbezüglichen Ausführungen der OECD, insbesondere unter Verweis auf das Frascati-¹⁷⁴ und das Oslo-Handbuch¹⁷⁵, wobei tatsächlich weder der Gesetzeswortlaut des FIFG noch die Botschaft FIFG auf diese OECD-Handbücher und die dortigen Definitionen Bezug nimmt, geschweige denn irgendwelche OECD-Merkmale für ausschlaggebend erklärt¹⁷⁶.

Dennoch können diese, auch im Übrigen rechtlich nicht verbindlichen¹⁷⁷, OECD-Dokumente für den F&E Sonderabzug als Auslegungshilfe herangezogen werden (wie dies etwa auch die SSK in ihrer Analyse vom 4. Juni 2020, zumindest hinsichtlich des Frascati-Handbuchs auch macht, siehe dazu unten). In der Praxis kommt diesen OECD-Dokumenten damit für die Auslegung von Art. 25a StHG eine geringere Bedeutung zu als etwa dem OECD-MA Kommentar, an dem sich die meisten Doppelbesteuerungsabkommen explizit orientieren, für die Auslegung dieser Steuerabkommen.

¹⁶⁷ Botschaft FIFG, BBl 2011 8869

¹⁶⁸ Botschaft FIFG, BBl 2011 8868

¹⁶⁹ Das damals vorgeschlagene und nun geltende Gesetz spricht statt von «namentlich» von «insbesondere», was an der Aussage jedoch nichts ändern dürfte.

¹⁷⁰ Bericht der Kommission für Wissenschaft, Bildung und Kultur des Nationalrates, Bildungsrahmenartikel in der Bundesverfassung, (BBl 2005, 5479 5512) und St. Galler Kommentar zu Art. 64, N 5

¹⁷¹ Botschaft FIFG, BBl 2011 8869

¹⁷² Botschaft FIFG, BBl 2011 8870

¹⁷³ Botschaft SV 17, BBl 2018 2551 f.

¹⁷⁴ OECD, Frascati-Handbuch 2015, Leitlinien für die Erhebung und Meldung von Daten über Forschung und experimentelle Entwicklung («**Frascati-Handbuch 2015**»).

¹⁷⁵ OECD, Oslo-Manual 2005, Guidelines for collecting and interpreting innovation data («**Oslo-Handbuch 2005**»).

¹⁷⁶ Vgl. P. Hiny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021, N 248 und auch eingehend O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 25a N 49 ff.

¹⁷⁷ Frascati-Handbuch 2015, Ziff. 1.3

Damit kommt zusammenfassend den beiden OECD-Handbücher der Charakter einer bloss unverbindlichen Auslegungshilfe zu, wobei – nachdem das für den F&E Begriff relevante FIG sich auf diese Handbücher gar nicht bezieht – durchaus auch auf die aktuellen Fassungen zurückgegriffen werden kann, welche jedoch den Anwendungsbereich der STAF-Norm nicht einschränken soll.

- (i) Begriff der Forschung und Entwicklung gemäss den Frascati- und Oslo-Handbücher

Dies vorausgeschickt definieren die OECD-Handbücher den Begriff der Forschung und Entwicklung wie folgt¹⁷⁸:

«Forschung und experimentelle Entwicklung (FuE) ist schöpferische und systematische Arbeit zur Erweiterung des Wissensstands – einschließlich des Wissens über die Menschheit, die Kultur und die Gesellschaft – und zur Entwicklung neuer Anwendungen auf Basis des vorhandenen Wissens.»

Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten sollen gemäss Frascati-Handbuch 2015 zudem kumulativ folgende fünf Merkmale («Frascati-Merkmale») aufweisen. Qualifizierende Aktivitäten bzw. Erkenntnisse sollen¹⁷⁹:

- **neuartig** (d.h. auf den Gewinn von neuen Erkenntnis abzielend),
- **schöpferisch** (d.h. auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruhend),
- **ungewiss**, in Bezug auf das Endergebnis,
- **systematisch** (d.h. einem Plan folgend und budgetiert) und
- **übertragbar und/oder reproduzierbar** (d.h. zu einem Ergebnis führend, das reproduzierbar ist) sein.

Das Frascati-Handbuch 2015 enthält keine eigenständige Definition der Innovation, sondern verweist hierfür ausdrücklich auf das Oslo-Handbuch¹⁸⁰. Das Frascati-Handbuch beschränkt sich damit auf Forschung und Entwicklung als Input-Grösse und behandelt F&E als einen möglichen, nicht aber notwendigen Bestandteil einer Innovation. Eine Innovation im Sinne des Oslo-

¹⁷⁸ Frascati-Handbuch 2015, Ziff. 2.5

¹⁷⁹ Frascati-Handbuch 2015, Ziff. 2.6 ff. Vgl. für eine Erläuterung der Frascati-Merkmale O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 25a N 63 ff.

¹⁸⁰ Frascati-Handbuch 2015, Ziff. 2.46

Handbuchs kann mithin - im Unterschied zu Art. 2 lit. b FIFG - auch ohne vorgängige oder begleitende F&E-Tätigkeit vorliegen¹⁸¹.

Gemäss Oslo-Handbuch 2005 wird Innovation wie folgt definiert¹⁸²:

«Eine Innovation ist die Einführung eines neuen oder wesentlich verbesserten Produkts (Ware oder Dienstleistung) oder eines Prozesses, einer neuen Marketingmethode oder einer neuen Organisationsmethode in die Unternehmenspraxis, der Arbeitsorganisation oder den externen Beziehungen.»

In der vierten, im Jahr 2018 veröffentlichten Auflage des Oslo-Handbuchs¹⁸³ findet sich eine gegenüber der dritten Auflage von 2005 weiterentwickelte, präzisierende Fassung des Innovationsbegriffs¹⁸⁴. Für den (kommerziellen) Unternehmenssektor liegt danach eine Innovation vor, wenn ein neues oder verbessertes Produkt bzw. ein neuer oder verbesserter Prozess (oder eine Kombination der beiden) vorliegt, das bzw. der sich von den bisherigen Produkten bzw. Prozessen des Unternehmens merklich unterscheidet und auf dem Markt bzw. im Unternehmen eingeführt wurde¹⁸⁵. Diese für den (kommerziellen) Unternehmensbereich spezifische Definition ist von der allgemeinen, sektorunabhängigen Definition zu unterscheiden, wonach ein Produkt bereits dann als eingeführt gilt, wenn es potenziellen Nutzern verfügbar gemacht wurde¹⁸⁶.

Dieser Definition liegen gemäss Oslo-Handbuch 2018 vier Kernelemente zugrunde, nämlich (i) Wissen, (ii) Neuartigkeit, (iii) Implementierung und (iv) die Schaffung von Werten¹⁸⁷. Dazu im Einzelnen folgendes:

- (i) Wissen: Zunächst baut eine Innovation auf vorhandenem, unternehmensintern geschaffenem oder extern erworbenem Wissen auf¹⁸⁸.
- (ii) Neuartigkeit: Sodann muss die Neuerung sich merklich von den bisherigen Produkten oder Prozessen des Unternehmens unterscheiden, wobei eine bloss geringfügige oder routinemässige Anpassung oder Aktualisierung nicht genügt¹⁸⁹.

¹⁸¹ Vgl. Auflistung der Innovationstätigkeiten gem. Oslo-Handbuch 2018 sogleich unten, sowie Tabelle in Anhang 2

¹⁸² Oslo-Handbuch 2005, Ziff. 146 (informelle Übersetzung des Englischen Wortlauts)

¹⁸³ Oslo-Handbuch 2018, Leitlinien für die Erhebung, Darstellung und Nutzung von Innovationsdaten, 4. A. («Oslo-Handbuch 2018»).

¹⁸⁴ Vgl. Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 1.31; 3.9 f.

¹⁸⁵ Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 3.9

¹⁸⁶ Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 1.25 f.; 2.99

¹⁸⁷ Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 2.12

¹⁸⁸ Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 2.13 ff.

¹⁸⁹ Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 2.16 ff.; 3.16; 3.65; vgl. auch Oslo-Handbuch 2005, Ziff. 205 ff.

- (iii) Implementierung: Weiter setzt der Begriff – und darin liegt die massgebliche Abgrenzung zur blossen Erfindung – eine tatsächliche Implementierung der Innovation voraus: Nur wenn eine Erfindung, eine Idee, ein Konzept oder ein Prototyp tatsächlich genutzt oder potenziellen Nutzern zur Verfügung gestellt wird liegt eine Innovation vor¹⁹⁰.
- (iv) Wertschöpfung: Zuletzt ist mit einer Innovation regelmässig eine gewisse Wertschöpfung oder ein Werterhalt bezweckt, sei dies für die Unternehmung selbst oder für deren Nutzerschaft; dabei handelt es sich lediglich um ein implizites Innovationsziel, das im Zeitpunkt der Messung weder tatsächlich eingetreten noch ein kommerzieller, finanzieller oder strategischer Erfolg sein muss¹⁹¹.

Entsprechend dieser Konzeption unterscheidet das Oslo-Handbuch 2018 nach dem Objekt der Innovation zwei grundlegende Innovationsarten, nämlich die Produkt- und die Prozessinnovation¹⁹². Die Prozessinnovation erfasst sämtliche betrieblichen Funktionen des Unternehmens, namentlich (1) die Produktion von Waren und Dienstleistungen, (2) der Vertrieb und die Logistik, (3) das Marketing und den Verkauf, (4) die Informations- und Kommunikationssysteme, (5) die Verwaltung und das Management sowie (6) die Entwicklung von Produkten und Prozessen¹⁹³.

Das Oslo-Handbuch führt sodann (nicht abschliessend) die folgenden acht Arten innovationsrelevanter Aktivitäten auf, welche ein Unternehmen im Hinblick auf die Entwicklung und Umsetzung von Innovationen ausüben kann und die allesamt Grundlage einer Innovation darstellen können¹⁹⁴:

1. Forschung und experimentelle Entwicklung;
2. Konzeption, Design und sonstige kreative Arbeit;
3. Marketing und Schaffung von Markenwerten;
4. Geistiges Eigentum;

¹⁹⁰ Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 2.19 ff.; 3.11; 3.69; vgl. auch Oslo-Handbuch 2005, Ziff. 150.

¹⁹¹ Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 2.22 ff.; 3.17 ff.

¹⁹² Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 3.22 ff.; vgl. auch Ziff. 1.31. Die im Oslo-Handbuch 2005 noch gesondert geführten Kategorien der Organisations- und der Marketinginnovation sind darin nicht vollständig, sondern nur weitgehend aufgegangen: Die frühere organisatorische Innovation wird neu grösstenteils der Prozessfunktion «Verwaltung und Management» zugeordnet (Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 3.46), während die frühere Marketinginnovation grösstenteils als Prozessinnovation (Funktion «Marketing und Verkauf») erfasst wird – mit Ausnahme von Innovationen im Bereich des Produktdesigns, die neu den Produktinnovationen zugerechnet werden (Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 3.27; 3.44, Tabelle 3.2).

¹⁹³ Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 3.34, Tabelle 3.1.

¹⁹⁴ Oslo-Handbuch 2018, Ziff. 4.8 ff.; siehe im Detail Anhang 2

5. Betriebliche Weiterbildung;
6. Softwareentwicklung und Datenbanken;
7. Erwerb, Anmietung oder Leasing von materiellen Vermögenswerten;
8. Innovationsmanagement.

Das Oslo-Handbuch wählt somit zusammenfassend einen breiten, wirtschaftlich orientierten und technologieoffenen Massstab für den Innovationsbegriff. Das Frascati-Handbuch wiederum beschränkt sich auf F&E als Input-Tätigkeit und regelt den Innovationsbegriff nicht eigenständig. F&E bildet nach dem Oslo-Handbuch nur eine von mehreren gleichrangigen Innovationsaktivitäten, während sich das Frascati-Handbuch nur mit der F&E Tätigkeit befasst. Einen zwingenden Wissenschaftsbezug als Voraussetzung der Innovation, kennt das Oslo-Handbuch mit anderen Worten nicht, sondern ist technologie- und wissenschaftsoffen ausgestaltet. So lässt es eine Innovation auch ohne jeglichen Forschungsbezug – etwa gestützt auf bloss praktische Erfahrung, Konstruktions- oder Designarbeit – zu. Diesbezüglich geht der Innovationsbegriff gemäss Oslo-Handbuch zwar weiter als der für den F&E Sonderabzug relevanten Begriff gemäss FIFG, wo nur aufgrund von «Forschung, insbesondere anwendungsorientierter Forschung», generierte Innovation qualifiziert. Dies bedeutet, dass Aufwand für Innovation, durchaus im Sinne des Oslo-Handbuchs 2018, welche durch methodengeleitete Suche nach neuen Erkenntnissen und deren systematische Dokumentation generiert wird, für den F&E Sonderabzug gemäss Art. 25a StHG qualifiziert.

Für konkrete Beispiele von Innovation in den acht im Oslo-Handbuch genannten Bereichen sei auf Anhang 2 verwiesen.

iii. Aktuelle kantonale Praxis

Vorab ist hier zu erwähnen, dass sich die Schweizer Steuerkonferenz, SSK in ihrer Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a StHG vom 4. Juni 2020 («**SSK-Analyse**») mit dem Begriff der Forschung und Entwicklung befasst und dabei explizit auf die beiden OECD-Handbücher verweist.

Gemäss Auffassung der SSK und Eichenberger/Bellwald soll dabei aber, geltungszeitlich, lediglich das Frascati-Handbuch 2015 und das Oslo-Handbuch 2005 ausschlaggebend sein und sollen damit

spätere Ausgaben mangels dynamischer Verweisung nicht anwendbar sein¹⁹⁵. Wie oben ausgeführt, handelt es sich bei den beiden Dokumenten lediglich um nicht verbindliche Auslegungshilfen, auf welche im FIFG bzw. den Materialien dazu auch kein Bezug genommen wird, womit eine strikt geltungszeitliche Interpretation nach hier vertretener Auffassung nicht zwingend ist. Insbesondere vertritt die SSK die Auffassung, wonach das Frascati-Handbuch 2015 bei der Auslegung der wissenschaftlichen Forschung und der wissenschaftsbasierten Innovation Vorrang gegenüber dem Oslo-Handbuch 2005 haben soll. Diesbezüglich ist der SSK-Analyse nicht zu folgen. Die beiden Handbücher schliessen einander nicht aus, sondern sind gesamthaft, einander ergänzend und präzisierend zu sehen¹⁹⁶. Sodann verlangt die SSK-Analyse, dass sämtliche in Art. 2 FIFG definierten, qualifizierenden Tätigkeiten die genannten fünf Frascati-Merkmale erfüllen sollen, was eine Einschränkung gegenüber dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung darstellt. Dass rechtlich nicht verbindliche Auslegungshilfen der OECD, eine Schweizer Norm, welche gemäss gesetzgeberischem Willen weit auszulegen ist¹⁹⁷, in deren Anwendungsbereich einschränkt, erscheint nicht zulässig. Nach hier vertretener Auffassung sind damit für die Anwendung von Art. 25a StHG einzig die beiden Kriterien «neuartig» (d.h. Gewinnung von neuen Erkenntnissen) und «systematisch» (d.h. einem Plan folgend) massgebend¹⁹⁸.

Dennoch folgen die meisten Kantone, welche zur Anwendung des F&E Sonderabzugs Weisungen publiziert haben¹⁹⁹, soweit ersichtlich, ausdrücklich oder faktisch der SSK-Analyse und übernehmen deren Auslegung. Demnach soll der FIFG-Begriff der Forschung und Entwicklung für den steuerlichen Sonderabzug gemäss Frascati-Handbuch ausgelegt werden und müssen die genannten Frascati-Kriterien erfüllt sein.

Im Einzelnen erklären Appenzell Ausserrhoden, Basel-Landschaft, Fribourg, Solothurn, Zug und Zürich die SSK-Analyse ausdrücklich für massgebend, ohne eigene inhaltliche Ergänzungen vorzunehmen. Folgende Kantone mit publizierter Praxis weisen demgegenüber folgende Besonderheiten auf:

¹⁹⁵ O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 25a N 50

¹⁹⁶ Vgl. Frascati-Handbuch 2015, S. 4, Ziff. 1.4

¹⁹⁷ Vgl. Botschaft SV 17, BBl 2018 2551; P. Hinny, Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar, Zürich 2021, Rz. 212 ff. m.w.H.

¹⁹⁸ Vgl. dazu sowie der Praxis auch O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 25a N 59

¹⁹⁹ Zu ihrer Praxis äussern sich namentlich: AG, AR, BE, BL, FR, LU, SG, SO, ZG und ZH

- Der Kanton **Aargau** verweist nicht auf die SSK-Analyse, sondern stützt sich eigenständig und ausführlich auf Art. 2 FIFG sowie die OECD-Handbücher. Die Praxis ist im Ergebnis jeoch deckungsgleich mit der SSK-Analyse, da letztlich auf das Frascati- und nicht auch auf das Oslo-Handbuch, mit dessen weiteren Definition, abgestellt wird. Im Anhang zu seinem Merkblatt führt der Kanton Aargau, vielfach in Analogie zu den genannten OECD-Handbüchern, insbesondere zum Bereich der Softwareentwicklung und zum Dienstleistungssektor diverse Beispiele qualifizierender F&E Tätigkeiten auf²⁰⁰.
- Der Kanton **Bern** erwähnt die SSK-Analyse nicht, stützt sich direkt auf das FIFG und gelangt zum selben Ergebnis (d.h. die fünf Frascati-Merkmale sind kumulativ zu erfüllen).
- Der Kanton **Luzern** verweist dagegen direkt auf Art. 2 FIFG, ohne die SSK-Analyse oder die OECD-Handbücher zu erwähnen.
- Der Kanton **St. Gallen** erklärt die SSK-Analyse zwar für integral anwendbar, ergänzt jedoch eigene Ausführungen zur Abgrenzung des FIFG-Innovationsbegriffs gegenüber dem Oslo-Handbuch. Letzteres fasst den Innovationsbegriff weiter, da es keine wissenschaftliche Forschung als Voraussetzung für Innovation verlangt. Diese qualifiziere allerdings nicht für den Sonderabzug.

Im Vergleich zu den oben unter II.A.2. hergeleiteten Kriterien stellen die Kantone in den folgenden Bereichen für den F&E Sonderabzug höhere Anforderungen:

- Zunächst ist festzuhalten und zu wiederholen, dass der Gesetzgeber explizit einen weiten Anwendungsbereich der qualifizierenden F&E-Tätigkeiten beabsichtigt hat.
- Indem die Kantone für qualifizierende F&E Tätigkeiten auf alle Frascati-Merkmale (neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Endergebnis, systematisch, übertragbar/reproduzierbar) abstellen, engen sie den Anwendungsbereich von Art. 25a StHG über den relevanten Wortlaut und Sinn von Art. 2 FIFG hinaus ein.
- Es ist nicht korrekt, lediglich auf das Frascati- und nicht auch auf das Oslo-Handbuch als Auslegungshilfe für die Anwendung von Art. 25a StHG abzustellen. Darüber hinaus befasst sich das Frascati-Handbuch mit der Tätigkeit der Forschung und Entwicklung (als Input) und verweist für die Definition von Innovation auf das Oslo-Handbuch, welches sich primär mit der Messung von Innovation befasst. Die beiden Handbücher sind, im Rahmen der Anwendung von Art. 25a StHG, wobei klar die Begriffsdefinition von Art. 2 FIFG massgebend ist, als Auslegungshilfen heranziehbar, auch in ihrer aktuellen Fassung.

²⁰⁰

Vgl. auch O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 25a N 77 ff.

Schliesslich verweist auch die Botschaft SV 17 diesbezüglich explizit auf beide Handbücher. Dabei ist aber festzuhalten, dass das Oslo-Handbuch für qualifizierende Innovation keine zugrundeliegende Forschungstätigkeit verlangt, was gemäss FIFG und damit für Art. 25a StHG relevant, aber der Fall ist. Diesbezüglich ist der relevante Innovationsbegriff des FIFG enger als gemäss Oslo-Handbuch. Allerdings darf hier, nach hier vertretener Auffassung, an die Anforderungen der Forschungstätigkeit im Hinblick auf Innovation keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden. Im Vordergrund steht der Begriff der Innovation und weniger der Weg dahin.

- Innovation wird in einigen Kantonen nicht explizit als qualifizierende Tätigkeit aufgeführt. Damit wird ein in der Praxis weiter Bereich von F&E-Tätigkeit nicht berücksichtigt. Ein Grossteil der in Schweizer Unternehmen ausgeübten Forschungs- und Entwicklungstätigkeit dürfte dem Bereich der Innovation zuzuordnen sein.
- Solothurn schliesst zudem F&E-Tätigkeiten auf Basis der Kostenaufschlagsmethode explizit vom Sonderabzug aus (§ 92ter Abs. 5 StG SO); eine entsprechende Einschränkung ist der SSK-Analyse nicht zu entnehmen. Zudem schliesst Solothurn Marketing-Innovation (z.B. neuer Geschmack, Branding etc.) kategorisch vom Sonderabzug aus.

Im Gegensatz zur SSK-Analyse sowie der Praxis anderer Kantone führt der Kanton Luzern wissenschaftsbasierte Innovation getrennt von der wissenschaftlichen Forschung und den die letztere definierenden Frascati-Merkmalen auf (ohne diese explizit als solche zu bezeichnen). Da weder auf die SSK-Analyse noch auf das Frascati-Handbuch Bezug genommen wird, dürfte die Praxis des Kantons Luzern das weiteste Begriffsverständnis von qualifizierender F&E vorsehen.

Zusammenfassend gelten damit als Forschung und Entwicklung (und Innovation) im Sinne von Art. 25a Abs. 2 StHG i.V.m. Art. 2 FIFG einerseits die Grundlagen- und die anwendungsorientierte Forschung und andererseits die wissenschaftsbasierte Innovation, d.h. die Entwicklung und Verwertung von Innovationsprodukten bzw. -prozessen, wobei in beiden Fällen nach wissenschaftlich anerkannten Methoden vorgegangen und dies angemessen dokumentiert werden soll. Die OECD Frascati- und Oslo-Handbücher können bei der Anwendung von Art. 25a StHG als unverbindliche Auslegungshilfen herangezogen werden, wobei sie den Anwendungsbereich der Norm nicht einschränken dürfen, insbesondere was die Erfüllung der fünf Frascati-Merkmale betrifft.

c. Qualifizierende Forschungsbereiche

Gemäss Botschaft FIFG geht es bei der Definition in Art. 2 FIFG nicht darum, ein «kompliziertes Begriffskonstrukt aufzubauen oder inhaltliche Abgrenzungen für unterschiedliche Forschungskategorien allgemein festzulegen», sondern «auf Gesetzesstufe die Kernaufgaben der wichtigsten Förderorgane des Bundes und ihre gegenseitige Komplementarität zu verdeutlichen». Dies «ermöglicht es, in den massgeblichen Abschnitten des 2. Kapitels die Förderaufgaben der jeweiligen Organe für die Zwecke des Gesetzes klar zu präzisieren [...]».

Dort wird «[...] insbesondere zum SNF²⁰¹) präzisiert [...], dass sie wissenschaftliche Forschung in allen Ausprägungen von der Grundlagenforschung bis hin zur anwendungsorientierten Forschung fördern, wobei es um Forschungsvorhaben geht, die «nicht unmittelbar kommerziellen Zwecken dienen». Demgegenüber geht es bei der Innovationsförderung durch die Innosuisse im Kern um die Förderung von Innovationsprojekten, denen per definitionem direkt eine wirtschaftliche Nutzungsperspektive zugeordnet ist [...]»²⁰².

Daraus erhellt die Systematik von Art. 2 FIFG, bei der sich der Inhalt von lit. a und b hinsichtlich der Begriffe Forschung und Innovation überlappt: Während es bei lit. a, «wissenschaftliche Forschung», um den Förderbereich des SNF geht, geht es bei lit. b, «wissenschaftsbasierte Innovation», um den Aufgabenbereich der KIT bzw. der Innosuisse²⁰³.

Indem Art. 25a Abs. 2 StHG integral auf Art. 2 FIFG verweist, umfasst damit das für den F&E Sonderabzug qualifizierende Forschungs- und Entwicklungsspektrum sowohl dasjenige, das vom Schweizerischen Nationalfonds abgedeckt wird, als auch dasjenige der Innosuisse; und mithin alle an einer Schweizer «Hochschulforschungsstätte» vertretenen Fachgebiete / Disziplinen²⁰⁴ (vgl. dazu die entsprechende Liste im Anhang 1). Dabei geht es um «Forschungsaktivitäten in ihrer gesamten

²⁰¹ Anmerkung Autoren: Schweizerischer Nationalfonds

²⁰² Botschaft FIFG, BBl 2011 8846 f.

²⁰³ Vgl. dazu auch Botschaft FIFG, BBl 2011 8870. Bei der Innosuisse handelt es sich um die Schweizerische Agentur für Innovationsförderung, eine Anstalt des öff. Rechts, wobei die KIT, Kommission für Technologie und Innovation die Vorläuferorganisation war.

²⁰⁴ Botschaft FIFG, BBl 2011 8847

Spannbreite von der Grundlagenforschung bis hin zur anwendungsorientierten Forschung sowie die daraus resultierende marktorientierte Innovation [...]»²⁰⁵

Eine Liste der qualifizierenden Forschungsgebiete findet sich in Anhang 1.

In der Praxis zeigt sich, dass die Steuerverwaltungen v.a. Forschung in den Bereichen (i) der Mathematik, Natur- und Ingenieurwissenschaften sowie (ii) der Biologie und Medizin für den F&E Sonderabzug anerkennen und etwa in den Bereichen der Geistes- und Sozialwissenschaften diesbezüglich zurückhaltend sind. Indem der anwendbare Forschungs- und Entwicklungsbegriff des FIG sehr weit ist und alle wissenschaftlichen Fachgebiete umfasst (vgl. Anhang 1) ist diese «Zurückhaltung» rechtswidrig.

d. Qualifizierendes Personal

Gemäss Art. 25a Abs. 3 lit. a StHG ist der «direkt zurechenbare Personalaufwand für Forschung und Entwicklung» für den Abzug relevant. Eine bestimmte berufliche oder akademische Qualifikation des Personals ist nicht relevant. Allerdings wird insbesondere das Erfordernis, dass nach wissenschaftlich anerkannten Methoden vorzugehen ist und die Ergebnisse systematisch zu dokumentieren sind, eine gewisse Erfahrung im Forschungsbereich voraussetzen.

Zum qualifizierenden Personal gehört auch das die F&E-Tätigkeit unterstützende Personal, z. B. Laboranten und IT-Spezialisten. Eine Beschränkung nur auf die Mitarbeiter, die formell in der F&E-Abteilung tätig sind, wie dies die SSK-Analyse F&E Sonderabzug vorsieht, ist weder sachgerecht noch besteht dafür eine gesetzliche Grundlage.

Auch hier zeigt sich in der Anwendungspraxis, dass kantonale Steuerverwaltungen primär Personalaufwendungen von akademisch geschultem Personal, i.d.R. mit Doktor- oder Professoren-Titeln, zum Abzug zulassen wollen. Auch dieser Anwendungsbereich ist im Lichte der gesetzlichen Regelung deutlich zu eng.

²⁰⁵

Botschaft FIG, BBl 2011 8847

B. Fazit: Einschränkende kantonale Praxis des F&E Sonderabzugs

Damit wendet die kantonale Praxis den F&E Sonderabzug zusammenfassend v.a. in folgenden Bereichen zu einschränkend an:

- Zu enger Begriff von Forschung und Entwicklung, wobei richtigerweise insbesondere die wissenschaftsbasierte Innovation ebenfalls für den Abzug qualifiziert. Dabei kann einerseits für den Begriff der Innovation auch das Oslo-Handbuch als Auslegungshilfe herangezogen werden und dürfen andererseits die sog. Frascati-Merkmale nicht zu einer Beschränkung des breiten Begriffs der Forschung und Entwicklung gemäss FIGF führen;
- zu enger Bereich der qualifizierenden Forschungsgebiete;
- zu enger Kreis des qualifizierenden Forschungspersonals.

C. Verbesserungsmöglichkeiten *de lege lata*

Wie wir gesehen haben, ist der in Art. 25a StHG vorgesehene F&E Sonderabzug unter Berücksichtigung des QTI-Rahmens nun besonders interessant für Unternehmen, die der Mindeststeuer unterliegen, da die daraus resultierende Steuerentlastung nicht durch die Ergänzungssteuer ausgeglichen wird. Mithin senkt der F&E Sonderabzug die Steuerlast des betreffenden Unternehmens effektiv. Damit führt ein möglichst wirksamer F&E Sonderabzug bei forschungstätigen und innovativen Unternehmen zu einer echten steuerlichen Entlastung.

Vor diesem Hintergrund gilt es zunächst aufzuzeigen, wie die Kantone unter der bereits geltenden kantonalen Regelung bzw. den Möglichkeiten, welche das StHG in Art. 25a StHG eröffnet, den Abzug zu Gunsten von forschenden und innovativen Unternehmen verbessern können.

Nachfolgend werden die Massnahmen in aufsteigender Folge nach Umfang der ggf. notwendigen gesetzlichen Anpassungen dargestellt; beginnend mit Anpassungen der Praxis, Umsetzungen von Möglichkeiten, welche das StHG bereits vorsieht, bevor dann im nachfolgenden Abschnitt mögliche Anpassungen im StHG und schliesslich im DBG dargestellt und erläutert werden.

1. Verbesserung Nr. 1: Verbreiterung der Anwendung des F&E Sonderabzugs

Die nachfolgenden Anpassungen können den Kantonen ohne gesetzliche Anpassungen einfach und rasch umgesetzt werden. Während die erstgenannten Anpassungen durch einfache Praxisanpassungen erfolgen können, erfordern die Einführungen des F&E Sonderabzugs in den Kantonen Luzern und Nidwalden entsprechende Beschlüsse des Regierungsrats.

- Weiteres Verständnis des Begriffs der «Forschung und Entwicklung»
- Weiteres Verständnis des Begriffs des «direkt zuordenbaren Personalaufwands»
- Weiteres Verständnis der qualifizierenden Forschungsgebiete
- Weiteres Verständnis des für den Abzug qualifizierenden Forschungspersonals
- Vereinfachung der Dokumentationserfordernisse
- Einführung des F&E Sonderabzugs in den Kantonen LU und NW, wo zwar eine entsprechende kantonale gesetzliche Grundlage besteht, der Regierungsrat aber bisher auf eine Umsetzung verzichtet hat

2. Verbesserung Nr. 2: Vollständige Umsetzung von Art. 25a StHG in allen Kantonen

Wie oben gezeigt gewähren die folgenden neun Kantone einen tieferen Abzug als den maximal zulässigen Sonderabzug von 50% oder gar keinen solchen Abzug: St. Gallen (40%), Thurgau (30%), Schaffhausen (25%), Basel-Landschaft (20%). Die Kantone Luzern, Nidwalden, Uri, Glarus und Basel-Stadt kennen aktuell überhaupt keinen solchen Abzug, wobei in den Kantonen Luzern und Nidwalden die Kantonsregierung kompetent sind, einen solchen Abzug zuzulassen, ohne dass der Gesetzgeber bemüht werden muss.

Zu erwähnen sind ausserdem noch die Kantone Genf und Freiburg, die zwar einen 50%-igen Sonderabzug kennen, aber die Entlastungsbegrenzung bei lediglich bei 9% bzw. 20% statt bei den maximal möglichen 70% angesetzt haben.

Diese immerhin total 11 Kantone könnten bereits unter geltendem Bundesrecht ohne Weiteres ihre Standortattraktivität für F&E Tätigkeiten erhöhen, indem sie diesen Abzug kantonal einführen oder den bisherigen Abzug verbessern würden.

Die betreffenden Kantone können, in Umsetzung von Art. 25a StHG die entsprechenden gesetzlichen Anpassungen autonom vornehmen.

III Art. 25a StHG *de lege ferenda*

A. Allgemeines

Im Lichte der aktuellen internationalen Entwicklungen, von BEPS über die OECD-Mindeststeuer, dem Side-by-Side Package und dem sich erneut verstärkenden internationalen Standortwettbewerb erscheint den Autoren eine Verbesserung des F&E Sonderabzugs für die Forschungsnation Schweiz und den Schweizer Forschungsstandort opportun.

Aufgrund unterschiedlicher Ausgangslagen der Kantone im Standortwettbewerb erscheint jedoch eine einheitliche Lösung für alle Kantone nur schwer erreichbar und ist wohl auch politisch nicht realisierbar, auch wenn dies, nicht zuletzt aufgrund des Harmonisierungsgebots an sich geboten wäre.

Die Autoren würden daher von den nachfolgend dargestellten Massnahmen, welche nach Intensität des Eingriffs in das geltende Recht abgestuft sind, folgende Massnahmen priorisieren:

- **Priorität 1:** Verbesserung Nr. 5: Ausdehnung des F&E Sonderabzugs auf alle F&E-Aufwendungen (und nicht nur Personalaufwendungen); ggf. kombiniert mit einer Progression nach Intensität der Forschungstätigkeit (vgl. Vorschlag Nr. 4);
- **Priorität 2:** Verbesserung Nr. 4: Höherer F&E Sonderabzug, ggf. progressive Ausgestaltung und höherer Abzug für Sachaufwand;
- **Priorität 3:** Verbesserung Nr. 9: Einführung eines F&E Sonderabzugs bei der direkten Bundessteuer;
- **Priorität 4:** Verbesserung Nr. 8, ggf. in Verbindung mit Nr. 6: Die aktuelle Nicht-Berücksichtigung des F&E Sonderabzugs im Finanzausgleich ist für die Kantone ein bedeutendes Hindernis für die Einführung eines attraktiven Abzug. Würde der Abzug für die Kantone verbindlich eingeführt (siehe Verbesserung Nr. 6), wäre auch eine Berücksichtigung im Finanzausgleich sichergestellt. Andernfalls sollte diesem Punkt im Rahmen der nächsten Revision des Finanzausgleichs Rechnung getragen werden.

Im Einzelnen könnte der F&E Sonderabzug durch gesetzliche Anpassungen wie folgt optimiert werden (abgestuft nach Intensität der gesetzlich notwendigen Anpassung):

B. Verbesserungsmöglichkeiten *de lege ferenda*

1. Verbesserung Nr. 3: Gesetzliche Präzisierung des Begriffs «F&E»

Wie oben ausgeführt, wird in der Praxis der Kantone der Begriff der «Forschung und Entwicklung» enger ausgelegt als dies gemäss Art. 25a StHG i.V.m. Art. 2 FIFG zulässig wäre. Dem könnte mit einer entsprechend konkretisierten gesetzlichen Regelung wie folgt Rechnung getragen werden:

«¹ Die Kantone können auf Antrag Forschungs-, ~~und~~ Entwicklungs- und Innovationsaufwand, welcher ...»

«² Als Forschung, Entwicklung und Innovation gelten sämtliche systematischen, auf die Erweiterung des Wissensstands ausgerichteten Tätigkeiten (Forschung), deren Anwendung zur Hervorbringung neuer oder verbesserter Produkte, Verfahren, Prozesse oder Dienstleistungen (Entwicklung) sowie deren Implementierung auf dem Markt oder im Unternehmen (Innovation).»

Im Übrigen wird in Art. 25a StHG der Begriff der «Forschung und Entwicklung» generell durch den Begriff «Forschung, Entwicklung und Innovation» ersetzt.

Der Begriff der Forschung und Entwicklung, für welchen im geltenden Recht integral auf das FIFG verwiesen wird, erscheint insbesondere, was den Begriff der Innovation anbetrifft, enger als derjenige des Oslo-Handbuchs der OECD, insbesondere indem er für qualifizierende Innovation die Ausübung einer (angewandten) Forschungstätigkeit voraussetzt²⁰⁶. Gemäss Oslo-Handbuch 2018 bildet die Forschung und experimentelle Entwicklung indessen nur eine von acht gleichrangigen innovationsrelevanten Aktivitäten, und massgebend für das Vorliegen einer Innovation sind vielmehr die vier dort entwickelten Kernelemente Wissen, Neuartigkeit, Implementierung und eine damit verbundene Wertschöpfungsabsicht; danach kann eine Innovation auch auf blosser praktischer Erfahrung, Konstruktions- oder Designarbeit beruhen, ohne dass ihr eine wissenschaftliche Forschungstätigkeit zugrunde liegen müsste. Vor diesem Hintergrund erschiene es angezeigt, den Innovationsbegriff von Art. 2 lit. b FIFG nicht auf

²⁰⁶ Vgl. auch O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 25a N 75

forschungsbasierte Innovationen zu beschränken, sondern in Anlehnung an das technologie- und wissenschaftsoffene Verständnis des Oslo-Handbuchs weiter auszulegen. Der oben erwähnte Begriff würde diesen Punkt entsprechend klarstellen.

Alternativ könnte in Art. 25a Abs. 2 StHG auf eine Definition von «Forschung und Entwicklung» ganz verzichtet werden, wie dies im bundesrätlichen Vorschlag aus dem Jahr 2015 in der Botschaft USRG III der Fall war²⁰⁷. Damit wären die Kantone frei, den Begriff selbst zu interpretieren. Die Autoren raten jedoch von diesem Ansatz ab, da dieser bei den Kantonen auf Widerstand stossen könnte, indem der Steuerwettbewerb zu stark befeuert würde. Ein einheitliches Begriffsverständnis im StHG und im Forschungsförderungsgesetz (FIFG) aufgrund der entsprechenden verfassungsmässigen Grundlage in Art. 64 BV führt zu einer erhöhten Kreditibilität und Anerkennung der steuerlichen Förderungswürdigkeit bestimmter förderungswürdiger Aktivitäten.

2. Verbesserung Nr. 4: Erhöhung des F&E Sonderabzugs, ggf. progressive Ausgestaltung/höherer Zuschlag für Sachaufwand, Materialkosten und Investitionen

Aktuell sieht Art. 25a Abs. 1 StHG vor, dass Forschungs- und Entwicklungsaufwand «um höchstens 50 Prozent über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zugelassen werden kann.»

Ein Vergleich mit anderen Staaten zeigt, dass dieser Abzug vielfach deutlich höher liegt (siehe oben²⁰⁸). Zudem wird in der Wissenschaft argumentiert, dass anteilmässig hohe Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen volkswirtschaftlich sinnvoller sind als anteilmässig geringere Aufwendungen²⁰⁹. Eine Motivation für staatliche Unterstützungsmassnahmen ist der Umstand, dass die soziale Rendite die privaten Renditen von F&E-Investitionen regelmässig um ein Mehrfaches übersteigt²¹⁰ und die Volkswirtschaft somit überproportional profitiert. Entsprechend würde sich ggf. ein progressiv erhöhender Prozentsatz, je nach Anteil der F&E-Aufwendungen im Verhältnis zum Gesamtaufwand (z.B. auf konsolidierter Gruppenbasis) empfehlen²¹¹. Damit

²⁰⁷ Vgl. Botschaft USRG III, BBl 2015 5153

²⁰⁸ Siehe oben Zweiter Teil, II

²⁰⁹ Vgl. R. Griffith, How important is business R&D for economic growth and should the government subsidise it?, Institute for Fiscal Studies, London 2000, Briefing Note No. 12

²¹⁰ Vgl. B. Hall et al., Measuring the returns to R&D, National Bureau of Economic Research, Cambridge 2009, Working Paper No. 15622

²¹¹ So hat bspw. Australien 2021 ein System progressiv gestaffelter "tax incentives" von 8,5 bzw. 16,5% je nach F&E-Intensität eingeführt, siehe: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/income->

4. Verbesserung Nr. 6: Zwingend in kantonales Recht umzusetzender F&E Sonderabzug

Aktuell ist zwar die Patentbox, nicht aber der F&E Sonderabzug durch die Kantone zwingend in kantonales Recht umzusetzen. Derzeit erlauben fünf Kantone keinen solchen F&E Sonderabzug²¹⁵, wobei in den Kantonen Luzern und Nidwalden zwar eine gesetzliche Grundlage besteht, aber der Regierungsrat bisher auf eine Umsetzung verzichtet hat.

Mit einer zwingenden Norm wäre dieser steuerliche Abzug allen Steuerpflichtigen zugänglich, was ausserdem dem verfassungsmässigen Harmonisierungsgebot bei der Bemessungsgrundlage (Art. 129 BV) besser entsprechen würde. Ausserdem, und für die Kantone in der Praxis sehr relevant, würde eine zwingende StHG-Norm auch zur Berücksichtigung des Abzugs im Finanzausgleich führen.

5. Verbesserung Nr. 7: Änderung der Entlastungsbegrenzung in Art. 25b StHG

Art. 25b Abs. 1 StHG (Entlastungsbegrenzung) regelt, dass die gesamte Ermässigung aus Patentbox-, F&E Sonderabzug und Eigenfinanzierungsabzug maximal 70% des steuerbaren Gewinns ausmachen soll, wobei gemäss Abs. 2 die Kantone auch einen tieferen Abzug vorsehen können.

Diese Einschränkung könnte aufgehoben oder die Limite erhöht werden (ggf. nur für den F&E Sonderabzug), was die entsprechenden Abzüge attraktiver machen würde.

Schliesslich sieht im gleichen Art. 25b StHG der Abs. 3 vor, dass weder aus den einzelnen erwähnten Ermässigungen (zum Beispiel dem F&E Sonderabzug) noch aus der gesamten steuerlichen Ermässigung Verlustvorträge resultieren dürfen. Diese Regelung macht in einem einzelnen Jahr anfallende hohe F&E-Aufwendungen steuerlich unattraktiv, indem ein Aufwandüberhang steuerlich ins Leere fällt. Lässt man den F&E Sonderabzug zu, so verstösst diese Beschränkung gegen das Neutralitätsprinzip. Ein Aufwandüberhang sollte daher vortragbar sein.

²¹⁵ Im Kanton Basel-Stadt wurden allerdings im Rahmen des neu erlassenen Standortpakets Entlastungsmassnahmen in Form von Fördergeldern für bestimmte Personal- und Infrastrukturkosten eingeführt. Diese werden erstmals 2026 für das Jahr 2025 gewährt.

6. Verbesserung Nr. 8: Berücksichtigung von Art. 25a StHG im Finanzausgleich

Aktuell wird die Gewährung des F&E Sonderabzugs bei der Ermittlung des Ressourcenpotentials für den interkantonalen Finanzausgleich nicht berücksichtigt. Damit tragen Kantone, welche ihren Steuerpflichtigen diesen Abzug ermöglichen, das sich daraus beim Finanzausgleich ergebende finanzielle Risiko selbst. Die aktuelle Nicht-Berücksichtigung des F&E Sonderabzugs im Finanzausgleich ist in der Praxis ein bedeutendes Hindernis für die Kantone einen attraktiven Abzug einzuführen²¹⁶. Es wäre im Sinne der Forschungsförderung wünschenswert, wenn die Gewährung dieses Abzugs im Finanzausgleich berücksichtigt würde.

IV Einführung eines F&E Sonderabzugs bei der direkten Bundessteuer (Verbesserung Nr. 9)

Der F&E Sonderabzug ist bisher lediglich im StHG, nicht aber im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vorgesehen. Damit besteht bei der direkten Bundessteuer, bei den meisten Unternehmen der grössere Anteil der gesamten Gewinnsteuern, kein entsprechender Abzug. Diesen Abzug auch auf Bundesebene einzuführen hätte für die betroffenen Unternehmen einen erheblichen finanziellen Vorteil.

Die Einführung würde sich auch vor dem Hintergrund der OECD-Mindeststeuer rechtfertigen, wo aktuell 25% des Steueraufkommens dem Bund zukommt. Gemäss Art. 197 Ziff. 15 Abs. 9 BV verwendet der Bund seinen Anteil am Rohertrag der Ergänzungssteuer, nach Abzug seiner Mehrausgaben für den Finanzausgleich, zur zusätzlichen Förderung der Standortattraktivität der Schweiz. Bisher hat der Bund diesbezüglich nichts Konkretes unternommen oder vorgeschlagen. Zudem würde sich die Einführung eines solchen Abzugs auch auf Bundesebene vor dem verfassungsmässigen Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung (Art. 129 BV) aufdrängen.

V Koordination mit der Substanzobergrenze des QTI-Rahmens

Die oben dargelegten Reformmöglichkeiten sind sodann im Lichte der im QTI-Rahmen geltenden Substanzobergrenze zu prüfen. Wie bereits ausgeführt, entspricht die QTI-Anpassung dem niedrigeren Wert aus den kumulierten Steuerwerten aller QTI und der Substanzobergrenze.

²¹⁶ O. Eichenberger/B. Bellwald, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 25a N 22, m.w.H.

Liegt der kumulierte Steuerwert aller QTI-Ermässigungen unter der Substanzobergrenze bleibt ein Teil des verfügbaren Rahmens ungenutzt. Ob und in welchem Ausmass eine solche Unternutzung vorliegt, hängt davon ab, ob der F&E-Sonderabzug nach Art. 25a StHG in der betreffenden Periode die einzige als QTI qualifizierte Entlastung darstellt oder ob etwa ein QRTC hinzutritt. Massgebend ist zudem der Anteil der F&E-Personalaufwendungen an den gesamten nach dem QTI-Rahmen qualifizierenden Personalaufwendungen. Art. 25a StHG in seiner aktuellen Fassung begünstigt strukturell eine Unternutzung, da (i) die qualifizierenden F&E-Aufwendungen – vorbehaltlich des Aufschlags von 35% – auf den direkt zurechenbaren Personalaufwand beschränkt sind und (ii) der Sonderabzug mit 50% vergleichsweise niedrig ausfällt.

Die Substanzobergrenze ist damit ein zusätzliches Argument für eine Ausweitung von Art. 25a StHG gemäss den dargelegten Verbesserungsmöglichkeiten. Sie erfordert eine solche Erweiterung zwar nicht, setzt aber eine Obergrenze für die Berücksichtigung der als QTI qualifizierenden Anreize und macht einen allfälligen ungenutzten Spielraum sichtbar. Der Gesetzgeber könnte diesen Spielraum nutzen, um die F&E-Tätigkeit steuerlich zu stärken. Eine solche Ausweitung müsste – gemäss Anforderungen des Side-by-Side Package, der künftigen Leitlinien zu den «*related benefits*» sowie der Bundesverfassung – allen Unternehmen gleichermassen zugutekommen, nicht nur jenen, die der globalen Mindeststeuer unterliegen.

Denkbar wäre mithin eine Ergänzung von Art. 25a StHG um eine Bestimmung, die eine Erhöhung des Sonderabzugs vorsieht, wenn der kumulierte Steuerwert der QTI unter der Substanzobergrenze bleibt. Ein vierter Absatz von Art. 25a StHG könnte folgenden Inhalt haben:

«Die Kantone können eine Erhöhung des für Forschungs- und Entwicklungsaufwand geltenden zusätzlichen Abzugssatzes vorsehen, wenn der kumulierte Steuerwert der als Qualified Tax Incentives («QTI») qualifizierten Steueranreize einer steuerpflichtigen Person unter der nach den internationalen Regeln zur Mindestbesteuerung geltenden Substanzobergrenze («Substance Cap») liegt. Diese Erhöhung gilt allgemein, unabhängig von einer tatsächlichen Unterstellung unter die Regeln zur Mindestbesteuerung. Sie ist auf den Satz begrenzt, der erforderlich ist, damit der kumulierte Steuerwert der als QTI qualifizierten Anreize der Substanzobergrenze entspricht.»

Da diese Erhöhung allen Unternehmen offenstünde, handelte es sich nach hier vertretener Auffassung nicht um eine selektive Begünstigung der ausschliesslich der globalen Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen. Es handelte sich vielmehr um eine allgemeine Anpassung des schweizerischen F&E-Förderungsregimes, dessen maximales Niveau sich nach der im internationalen Rahmen vorgesehenen Substanzobergrenze richten würde.

Für Unternehmen ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mindestbesteuerung würde – ausschliesslich zur Ermittlung der maximal zulässigen Erhöhung – eine vereinfachte Berechnung auf der Grundlage der relevanten QTI-Parameter vorgenommen. Zu ermitteln wären der steuerliche Wert des bestehenden Sonderabzugs und die geltende Substanzobergrenze (grundsätzlich ein festgelegter Prozentsatz der qualifizierenden Personalaufwendungen). Die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen würde gegebenenfalls die Erhöhung ergeben, die erforderlich ist, damit der steuerliche Wert des Anreizes die Substanzobergrenze erreicht. Diese Berechnung, die ausschliesslich der Kalibrierung des maximalen Erhöhungsbetrags dient, würde nicht voraussetzen, dass das Unternehmen sämtliche Vorschriften der Mindestbesteuerung anwendet.

Diese Variante bietet den Vorteil, den Anreiz nach Art. 25a StHG flexibel anpassen zu können, um die vom QTI-Rahmen gebotene Flexibilität im Sinne von Art. 129a BV zu nutzen – in einem Umfeld verschärften internationalen Steuerwettbewerbs. Diesem Mechanismus lassen sich indessen zwei Einwände entgegenhalten. Der erste betrifft die Auswirkungen auf die Steuereinnahmen. Der zweite, grundlegendere, lautet: Würden die Unternehmen durch eine Erhöhung des Satzes des zusätzlichen Abzugs bis zur Substanzobergrenze nicht weniger oder eventuell gar nicht mehr dazu veranlasst, ihre F&E-Aufwendungen über den Punkt hinaus zu steigern, an dem der steuerliche Wert des Anreizes diese Obergrenze erreicht?

Dieser Einwand ist indessen zu relativieren. Erstens würde der Anpassungsmechanismus das Erreichen der Substanzobergrenze unabhängig von der Breite der Bemessungsgrundlage und dem Satz des zusätzlichen Abzugs nach Art. 25a StHG ermöglichen, indem das Anreizniveau automatisch an die vom Mindestbesteuerungsrahmen anerkannte Berücksichtigungskapazität angepasst würde. Der Mechanismus würde somit die Anreizwirkung des zusätzlichen Abzugs bis zur Grenze, bis zu der dieser im Rahmen der Mindeststeuer tatsächlich anerkannt werden kann, vollumfänglich bewahren.

Zweitens ist die Begrenzung des Grenzanreizes jenseits der Substanzobergrenze bei einem tatsächlich der Mindeststeuer unterliegenden Konzern keine Besonderheit des Anpassungsmechanismus. Ist die Obergrenze einmal erreicht, ermöglicht eine darüber hinausgehende zusätzliche steuerliche Förderung grundsätzlich keine weitere Reduktion der Gesamtsteuerbelastung des Konzerns aus diesem Anreiz. Die Verringerung oder der Wegfall des

Grenzanreizes jenseits der Obergrenze ist somit eine dem Mindestbesteuerungsrahmen inhärente Folge und kein Effekt des Anpassungsmechanismus.

Schliesslich ist die Tragweite dieses Einwands dadurch zu relativieren, dass eine Ausweitung der F&E-Tätigkeiten ihrerseits zur Erhöhung der Substanzobergrenze beitragen kann, soweit sie zu einer Zunahme der für deren Berechnung massgebenden Personalkosten führt. Die Steigerung der F&E-Aufwendungen kann somit in gewissem Umfang mit einer Erhöhung der Berücksichtigungskapazität des steuerlichen Anreizes einhergehen. Dieser Effekt bleibt zwar begrenzt, da die Erhöhung der Substanzobergrenze proportional geringer ausfällt als die Steigerung der F&E-Aufwendungen, wenn sie ausschliesslich aus einer Zunahme der Personalkosten resultiert; er zeigt indessen, dass der Mechanismus keine von der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens vollständig unabhängige Plafonierung bewirkt.

Alternativ wäre auch folgender Ansatz denkbar:

«Der kumulierte Steuervert der Entlastung gemäss dieser Bestimmung sowie weiterer als Qualified Tax Incentives (QTI) qualifizierten Steueranreize darf die nach internationalen Regeln zur Mindestbesteuerung geltende Substanzobergrenze (Substance Cap) nicht übersteigen. Diese Begrenzung gilt allgemein, unabhängig von einer tatsächlichen Unterstellung unter die Regeln zur Mindestbesteuerung.»

Diese Alternative wäre v.a. auch in Kombination mit einer substantiellen Ausdehnung des F&E Sonderabzugs im StHG zu erwägen. Sie würde einerseits die Kantone vor unbegrenzten Ausfällen schützen und andererseits für von der Mindeststeuer betroffene Unternehmen den Sonderabzug nur so weit ausdehnen, als der Steueranreiz nicht durch die Mindeststeuer neutralisiert würde. Für die der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen hätte diese Bestimmung lediglich deklaratorischen Charakter, da der die Substanzobergrenze übersteigende kumulierte steuerliche Wert ihrer QTI ohnehin einer Ergänzungssteuer unterläge. Für die nicht der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen könnte diese Bestimmung hingegen im Rahmen einer Erweiterung von Art. 25a StHG als echte Obergrenze wirken. Diese Variante wäre gegebenenfalls mit der allgemeinen Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG zu koordinieren.

SECHSTER TEIL: WEITERE MASSNAHMEN – NICHT ERSCHÖPFENDER ÜBERBLICK

Ohne Anspruch auf Vollständigkeit werden abschliessend zwei weitere Überlegungen zur Verbesserung der Schweizer Standortattraktivität skizziert.

I Befristete Steuerbefreiung von Unternehmen und Regionalpolitik

Die erste Massnahme betrifft die steuerlichen Erleichterungen (*«tax holiday»*) nach Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG. Diese Bestimmungen sehen vor: *«Die Kantone können auf dem Wege der Gesetzgebung für Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen. Eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit kann einer Neugründung gleichgestellt werden.»*²¹⁷.

Es stellt sich die Frage, ob eine solche Massnahme mit dem QTI-Rahmen vereinbar gemacht werden könnte. Nach hier vertretener Auffassung ist dies aus folgenden Gründen möglich. Erstens ist eine Steuerbefreiung von Unternehmen, wie sie in Art. 5 und Art. 23 StHG vorgesehen ist, mit dem QTI-Rahmen vereinbar, sofern die Steuererleichterung unmittelbar auf Grundlage der Aufwendungen berechnet wird²¹⁸. Zweitens ist der Grundsatz der Gewährung einer aufwandbasierten Steuererleichterung – bei der typischerweise die Anspruchsvoraussetzungen (einschliesslich gegebenenfalls des maximalen Befreiungsbetrags auf Basis der geschätzten künftigen Aufwendungen) im Voraus festgelegt werden – zulässig, sofern der konkrete Betrag der Steuererleichterung endgültig bestimmt wird, wenn die Aufwendungen effektiv getätigt werden²¹⁹. Drittens stellt die Gewährung einer Steuererleichterung nicht als solche einen selektiven und diskretionär gewährten Vorteil dar, sofern – wie das Side-by-Side Package präzisiert – die Steuererleichterungsentscheidung auf objektiven, allgemein anwendbaren und publizierten Kriterien beruht²²⁰.

²¹⁷ Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG

²¹⁸ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 6: *«the key requirement is that the amount of the incentive must be calculated directly by reference to the expenditure incurred. This means an incentive that exempts a certain amount of income from tax could also be treated as an expenditure-based tax incentive provided the amount that is exempt is calculated directly by reference to expenditure.»*

²¹⁹ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 12: *«An administrative procedure where an administrator confirms that the project meets the eligibility requirements (including, if applicable, also the estimated maximum amount of the incentive based on estimated future expenditures) for the incentive in advance of the expenditures being incurred would not prevent the incentive being eligible provided that the amount of the incentive is finally determined when those costs have actually been incurred.»*

²²⁰ OECD, Side-by-Side Package 2026, N 16: *«An incentive arises independently of the governmental arrangement if no critical aspect of the incentive relies on discretion by the General Government. For instance, an incentive would not be prevented from being eligible as a QTI merely because the grant of the incentive requires a decision or acknowledgement that the taxpayer has satisfied or is obligated to satisfy the published or statutory criteria for that incentive.»*

Die Art. 5 und 23 StHG räumen den Kantonen einen erheblichen Gestaltungsspielraum ein. Dieser erstreckt sich namentlich auf die Art und den Umfang der Erleichterungen²²¹. Das StHG gibt lediglich vor, dass die Erleichterungen (i) neu gegründeten Unternehmen (oder solchen mit einer wesentlichen, einer Neugründung gleichgestellten Änderung der Tätigkeit) gewährt werden, (ii) zeitlich begrenzt sind (10 Jahre) und (iii) den wirtschaftlichen Interessen des Kantons dienen.

Die Kantone könnten nach hier vertretener Auffassung die Voraussetzungen für die Gewährung einer befristeten Steuererleichterung zugunsten von Unternehmen so anpassen, dass diese Erleichterung auf den vom Unternehmen gemäss den Modalitäten des QTI-Rahmens getätigten Aufwendungen beruht. Es liesse sich sogar vertreten, dass das Leitprinzip des QTI-Rahmens – die Gewährung einer steuerlichen Entlastung gestützt auf die lokale Substanz – ein geeignetes Kriterium für die Beurteilung darstellt, inwieweit eine solche Entlastung den wirtschaftlichen Interessen des Kantons tatsächlich dient. Dieser Ansatz ist nach hier vertretener Auffassung auch mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen vereinbar: Die Gewährung einer steuerlichen Entlastung gestützt auf einen objektiven, zudem international anerkannten Substanzindikator ermöglicht eine bessere Begründung der befristeten Steuererleichterung bestimmter Unternehmen.

Der maximale Befreiungsbetrag könnte dabei im Voraus festgelegt werden, während die tatsächlich gewährte Steuererleichterung auf Grundlage der effektiv getätigten Aufwendungen zu bestimmen wäre. Um eine diskretionäre Gewährung der Erleichterung zu vermeiden, sollten die objektiven Anspruchsvoraussetzungen publiziert werden (etwa in einer vom Regierungsrat des betreffenden Kantons erlassenen Ausführungsverordnung). Die Erleichterung sollte zudem allen Unternehmen unter gleichen Bedingungen zugänglich sein und nicht den der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmen vorbehalten sein.

Die vorstehend dargestellte Logik liesse sich ferner auf die Regionalpolitik übertragen. Gestützt auf Art. 103 BV kann der Bund wirtschaftlich bedrohte Landesgegenden unterstützen. Dieser Verfassungsauftrag wird durch das Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über Regionalpolitik umgesetzt²²². Gemäss dessen Art. 1 soll das Gesetz, *«die Wettbewerbsfähigkeit einzelner Regionen stärken und deren Wertschöpfung erhöhen und so zur Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen in den Regionen, zur*

²²¹ M. Greter/A. Greter, in: M. Zweifel/M. Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. A., 2022, Art. 5 N 4.

²²² SR 901.0. Siehe auch Botschaft des BR vom 16.11.2005 über die Neue Regionalpolitik (NRP), BBl 2006 231, 277, 297, 298.

Erhaltung einer dezentralen Besiedlung und zum Abbau regionaler Disparitäten beitragen». Gewährt ein Kanton gestützt auf Art. 23 Abs. 3 StHG Steuererleichterungen, kann der Bund ebenfalls Erleichterungen bei der direkten Bundessteuer gewähren. Diese Erleichterungen werden ausschliesslich gewährt (i) industriellen Unternehmen oder produktionsnahen Dienstleistungsbetrieben, die neue Arbeitsplätze schaffen oder bestehende neu ausrichten, (ii) das Vorhaben die regionalwirtschaftlichen Anforderungen des Bundesgesetzes über die Regionalpolitik erfüllt und (iii) der Kanton die Nachzahlung von missbräuchlich beanspruchten Steuererleichterungen verlangt²²³. Nach hier vertretener Auffassung stünde einer Ausrichtung auch dieser Erleichterungen an den Grundsätzen des QTI-Rahmens nichts entgegen. Die Verordnung des Bundesrates über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik²²⁴ könnte entsprechend angepasst werden.

Eine Anpassung der Praxis bei der befristeten Steuerbefreiung von Unternehmen bzw. bei der Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik und der direkten Bundessteuer sollte daher geprüft werden.

II Unilaterale Steueranrechnung (*«unilateral foreign tax credit»*) auf Lizenzgebühren

Die Schweiz gewährt derzeit eine Steueranrechnung für ausländische Quellensteuern auf passiven Einkünften (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) nur bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens (**«DBA»**)²²⁵. Mehrere Staaten sehen hingegen in ihrem innerstaatlichen Recht einen unilateralen Anrechnungsmechanismus (*«unilateral foreign tax credit»*) vor. Dieser ermöglicht es einem ansässigen Steuerpflichtigen unter bestimmten, je nach Jurisdiktion unterschiedlichen Voraussetzungen, die im Ausland an der Quelle erhobenen Steuern ganz oder teilweise anzurechnen – auch wenn kein DBA zwischen den beiden Staaten besteht. Zu den der Schweiz nahestehenden Staaten mit einem solchen Mechanismus zählen namentlich das Vereinigte Königreich²²⁶ und Irland²²⁷.

²²³ Art. 12 BG Regionalpolitik, SR 901.0

²²⁴ SR 901.022

²²⁵ Verordnung vom 22. August 1967 über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, SR 672.201

²²⁶ Voir Section 18 du Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (TIOPA) ainsi que HMRC, INTM151060 - Double taxation : concept and principles : UK legislation - unilateral relief (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm151060>)

²²⁷ Voir Section 826A et Schedule 24 du Taxes Consolidation Act 1997 et à ce sujet : <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tax-agreements/double-taxation-treaties/relief.aspx>

Im Rahmen einer Strategie zur Stärkung der mit geistigem Eigentum verbundenen Aktivitäten in der Schweiz könnte die Einführung eines unilateralen Anrechnungsmechanismus für ausländische Quellensteuern auf in die Schweiz bezahlten Lizenzgebühren geprüft werden, die von Staaten erhoben werden, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat (oder deren DBA noch nicht in Kraft getreten ist). Dieser Mechanismus wäre grundsätzlich allen in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen zugänglich und stellte im eigentlichen Sinne keinen steuerlichen Anreiz dar. Sein einziger Zweck bestünde in der Beseitigung der juristischen Doppelbesteuerung, die aus der gleichzeitigen Besteuerung desselben Einkommens durch den ausländischen Staat mittels Quellensteuer und durch die Schweiz mittels Einkommens- oder Gewinnsteuer resultiert. Der Mechanismus würde eine Überbesteuerung von für die Schweiz strategisch bedeutsamen Einkünften vermeiden. Die Steueranrechnung wäre auf die tatsächlich im Ausland erhobene Quellensteuer begrenzt und dürfte die auf die betreffenden Lizenzeinkünfte entfallende Schweizer Steuer nicht übersteigen.

Dem liesse sich entgegenhalten, dass die Einführung eines solchen Mechanismus den Anreiz der betreffenden Staaten zum Abschluss eines DBA mit der Schweiz verringern könnte. Dieser Einwand erscheint indessen nicht ausschlaggebend, da der vorgesehene Mechanismus auf eine spezifische Einkunfts-kategorie – Lizenzgebühren – beschränkt wäre. Der unmittelbare Nutzen eines solchen Instruments für den Wirtschaftsstandort Schweiz dürfte im gegenwärtigen Umfeld eines verschärften internationalen Steuerwettbewerbs gegenüber diesem Risiko überwiegen. Die Beschränkung des Mechanismus auf Lizenzgebühren rechtfertigt sich im Übrigen durch die strategische Bedeutung der Aktivitäten im Bereich des geistigen Eigentums für die Schweiz und durch das Ziel, die Attraktivität des Standorts Schweiz in diesem Bereich zu stärken.

Schliesslich könnte ein Wahlrecht vorgesehen werden, das es den Steuerpflichtigen ermöglicht, je Steuerperiode zwischen der Anrechnung der ausländischen Quellensteuern in Form einer Steuergutschrift und deren Abzug vom steuerbaren Einkommen oder Gewinn zu wählen.

Anhang 1: Für den F&E Sonderabzug qualifizierende Forschungsgebiete

Der Schweizerische Nationalfond hat im Januar 2016 eine umfassende Liste der relevanten Forschungsgebiete und Disziplinen wie folgt publiziert:

SNF Forschungsgebiete und Disziplinen	
1 Geistes- und Sozialwissenschaften 1.1 Theologie & Religionswissenschaften, Geschichte, Altertumswissenschaften, Archäologie, Ur- und Frühgeschichte • Religionswissenschaften, Theologie • Kirchengeschichte • Allgemeine Geschichte (ohne Ur- und Frühgeschichte) • Schweizer Geschichte • Altertumswissenschaften • Ur- und Frühgeschichte • Archäologie Sprach- und Literaturwissenschaften, Philosophie • Philosophie • Schwerpunkt Germanistik und Anglistik • Schwerpunkt Romanistik • Weitere Sprachen • Angewandte Linguistik Kunstwissenschaften, Musikologie, Film- und Theaterwissenschaften, Architektur • Kunstgeschichte • Musikologie • Theater- und Filmwissenschaften • Architektur, Urbanistik • Bildende Kunst • Musik und Theater Ethnologie, Sozial- und Humangeografie • Human- und Wirtschaftsgeografie, -Humanökologie • Ethnologie Psychologie, Erziehungs- und Bildungswissenschaften • Erziehungs- und Bildungswissenschaften • Psychologie • Angewandte Psychologie Soziologie, Soziale Arbeit, Politikwissenschaften, Medien- und Kommunikationswissenschaften, Gesundheit • Soziologie • Politikwissenschaften • Kommunikations- und Medienwissenschaften • Soziale Arbeit • Gesundheit	Wirtschaftswissenschaften, Recht • Volkswirtschaftslehre • Betriebswirtschaftslehre • Rechtswissenschaften 2 Mathematik, Natur- und Ingenieurwissenschaften Mathematik • Mathematik Astronomie, Astrophysik und Weltraumforschung • Astronomie, Astrophysik und -Weltraumforschung Chemie • Physikalische Chemie • Anorganische Chemie • Organische Chemie Physik • Theoretische Physik • Kernphysik • Elementarteilchenphysik • Physik der kondensierten Materie • Technische Physik • Plasmaphysik • Andere Gebiete der Physik Ingenieurwissenschaften • Bauingenieurwesen • Maschineningenieurwesen • Fluidodynamik • Elektroingenieurwesen • Materialwissenschaften • Informatik • Chemische Verfahrenstechnik • Mikroelektronik, Optoelektronik • Agraringenieurwissenschaften • Forstingenieurwissenschaften • Andere Gebiete der Ingenieurwissenschaften
Umweltwissenschaften • Bodenkunde • Geomorphologie • Meteorologie • Klimatologie, Atmosphärenphysik, Aeronomie • Hydrologie, Limnologie, Glaziologie • Ozeanografie • Andere Gebiete der Umweltwissenschaften Erdwissenschaften • Geologie • Geophysik • Geochemie • Geochronologie • Paläontologie (Erdw.) • Mineralogie • Andere Gebiete der Erdwissenschaften 3 Biologie und Medizin Biologische Grundlagenwissenschaften • Biochemie • Molekularbiologie • Zellbiologie, Zytologie • Genetik	Experimentelle Medizin • Experimentelle Krebsforschung • Pathophysiologie • Immunologie, Immunpathologie • Ernährungsforschung, Vitaminologie • Verhaltensforschung Klinische Medizin • Innere Medizin • Chirurgie • Klinische Krebsforschung • Klinische Pharmakologie • Dermatologie • Gynäkologie • Pädiatrie • Nervenheilkunde, Psychiatrie • Otorhinolaryngologie • Ophthalmologie • Zahnheilkunde • Tropenmedizin • Veterinärmedizin • Biomedical Engineering • Klinische Herz- und Kreislau fforschung • Klinische Endokrinologie

• Embryologie, Entwicklungsbiologie • Strahlenbiologie • Experimentelle Mikrobiologie • Biophysik Allgemeine Biologie • Botanik • Zoologie • Paläontologie • Anthropologie, Primatologie • Forst- und Agrarwissenschaften • Umweltforschung • Ökologie • Tierzucht Medizinische Grundlagenwissenschaften • Strukturforschung • Neurophysiologie und Hirnforschung • Herz- und Kreislaufforschung • Endokrinologie • Physiologie: Andere Gebiete • Pharmakologie, Pharmazie • Medizinische Mikrobiologie	• Klinische Pathophysiologie • Klinische Immunologie und Immunpathologie • Klinische Ernährungsforschung • Geriatrie • Sportmedizin Präventivmedizin (Epidemiologie/Früherfassung) • Angeborene Gesundheitsstörungen • Psychische Störungen, Psychosomatische Leiden • Suchtkrankheiten • Unfälle • Krebs • Herz- und Kreislauferkrankungen • Stoffwechselstörungen • Infektionskrankheiten • Leiden der Knochen und Gelenke • Orale Präventivmedizin • Atembeschwerden • Methoden der Epidemiologie und der Präventivmedizin
Sozialmedizin • Gruppenmedizin • Soziale Pädiatrie • Sozialmedizinische Probleme der Jugend • Sozialmedizinische Probleme der Betagten • Rehabilitation • Humanökologie • Umwelttoxikologie • Ernährungsfragen • Arbeitsmedizin, Ergonomie • Gesundheitserziehung • Die Gesundheit und ihre Infrastruktur • Medizinische Statistik	

Anhang 2: Für den F&E Sonderabzug qualifizierende Innovationstätigkeiten

Gemäss Kapitel 4.2 Oslo-Handbuch 2018 qualifizieren etwa folgende Aktivitäten beispielhaft als Innovationstätigkeiten:

Aktivität	Beschrieb / Detail
Aktivitäten im Bereich Forschung und experimentelle Entwicklung	Angewandte Forschung (ausgerichtet auf konkretes praktisches Ziel). Experimentelle Entwicklung (Ziel: neue Produkte oder Prozesse hervorzubringen bzw. existierende Produkte oder Prozesse zu verbessern). Aus praktischen Gründen sind alle Arten von F&E (auch Grundlagenforschung), die von Unternehmen durchgeführt oder bezahlt werden mitzuzählen.
Aktivitäten im Bereich Konstruktion, Design und sonstige kreative Arbeit	Konstruktion: Planung der technischen Spezifikationen, die Prüfung, die Evaluierung, die Konfiguration und gegebenenfalls die Vorproduktion von Waren, Dienstleistungen, Prozessen oder Systemen, die Installation von Ausrüstungen, die Werkzeugeinrichtung, Studien, Tests und Nutzervorführungen sowie Aktivitäten zur Gewinnung von Erkenntnissen oder Designinformationen aus existierenden Produkten oder Prozessanlagen (Reverse Engineering). Design: Aktivitäten zur Entwicklung einer neuen oder veränderten Funktion, Form oder Erscheinung von Waren, Dienstleistungen oder Prozessen, einschliesslich Prozessen, die im betreffenden Unternehmen selbst genutzt werden. Zudem die Einbeziehung potenzieller Nutzer in den Designprozess (durch Erhebungen unter potenziellen Nutzern, ethnografische Forschung, Ko-Kreation oder Projektnutzergruppen), Pilotversuche an potenziellen Nutzern und Studien, die nach der Implementierung durchgeführt werden, um Probleme eines bestimmten Designs zu erkennen bzw. zu lösen. Sonstige kreative Arbeit: bspw. Ideation (d.h. der kreative Prozess zur Generierung neuer Ideen), die Entwicklung von Konzepten für Innovationen und Aktivitäten im Zusammenhang mit organisatorischen Veränderungen im Rahmen von Produkt- oder Prozessinnovationsaktivitäten.
Aktivitäten im Bereich Marketing und Schaffung von Markenwerten als Innovationsaktivität	Marketingaktivitäten für existierende Produkte gelten nur dann als Innovationsaktivitäten, wenn die eingesetzte Marketingmethode selbst eine Innovation darstellt. Zu den relevanten Innovationsaktivitäten gehören Marktsondierung, Markttests, Werbung zur Produkteinführung und die Entwicklung von Preisgestaltungsmechanismen sowie Produktplatzierungsmethoden für Produktinnovationen.

Aktivitäten im Bereich geistiges Eigentum	IP-Aktivitäten im Zusammenhang mit Ideen, Erfindungen und neuen oder verbesserten Produkten bzw. Prozessen. Bspw. Aktivitäten, um Rechte des geistigen Eigentums an einer Innovation oder einer Erfindung anzumelden, die Einlizenzierung des Nutzungsrechts an einer Erfindung oder einer Innovation und die Auslizenzierung von Rechten des geistigen Eigentums an Erfindungen bzw. Innovationen.
Aktivitäten im Bereich betriebliche Weiterbildung	Schulungen der Beschäftigten im Umgang mit Innovationen wie einer neuen Logistiksoftware oder Ausrüstung sowie Schulungen, die für die Implementierung einer Innovation wichtig sind, wie die Unterrichtung des Personals oder der Kunden über die Merkmale einer Produktinnovation.
Aktivitäten im Bereich Softwareentwicklung und Datenbanken	Softwareentwicklung ist eine Innovationsaktivität, wenn sie dazu dient, neue oder verbesserte Prozesse bzw. Produkte zu entwickeln, wie Computerspiele, Logistiksysteme oder Software für die Prozessintegration. Aktivitäten im Bereich Datenbanken gelten als Innovationsaktivität, wenn sie für Innovationszwecke genutzt werden, wie die Analyse von Daten über Materialeigenschaften oder Kundenpräferenzen.
Aktivitäten im Zusammenhang mit Erwerb, Anmietung oder Leasing von materiellen Vermögenswerten	Der Erwerb, die Anmietung oder das Leasing von materiellen Vermögenswerten kann eine eigenständige Innovationsaktivität darstellen, z.B. wenn ein Unternehmen Ausrüstungen kauft, anmietet oder least, die sich merklich von den bereits in seinen Prozessen verwendeten Ausrüstungen unterscheiden. Das Leasing oder die Anmietung von materiellen Vermögenswerten gilt als Innovationsaktivität, wenn diese Vermögenswerte für die Entwicklung von Produkt- oder Prozessinnovationen erforderlich sind, bspw. Anmietung zusätzlicher Räumlichkeiten oder Nutzung von Cloud-Diensten externer Anbieter zur Umgestaltung und Effizienzsteigerung von Geschäftsabläufen.
Innovationsmanagement	Alle systematischen Aktivitäten zur Planung, Verwaltung und Kontrolle der internen und externen Ressourcen für Innovation, insb. die Allokation der Ressourcen für Innovation, die Verteilung der Zuständigkeiten und die Organisation der Entscheidungsfindung unter den Beschäftigten, die Koordination der Kollaboration mit externen Partnern, die Einbeziehung externer Inputs in die Innovationsaktivitäten des Unternehmens sowie das Monitoring der Ergebnisse von Innovation und die Förderung des erfahrungsbasierten Lernens. Zudem Aktivitäten im Zusammenhang mit der Ausarbeitung von Massnahmen, Strategien, Zielen, Prozessen, Strukturen, Aufgaben und Zuständigkeiten für den Umgang mit Innovationen im Unternehmen sowie die damit verbundenen Evaluierungs- und Prüfungsmechanismen.

