
Zürich, 4. Juni 2020

Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a Steuerharmonisierungsgesetz

Hinweis

Die nachfolgenden Ausführungen basieren auf den im Zeitpunkt der Erarbeitung vorhandenen Quellen, welche laufend zitiert sind. Es handelt sich dabei um eine erste Analyse, welche in einem späteren Zeitpunkt an weitere Erkenntnisse und Erfahrungen in der Praxis angepasst werden kann.

Inhalt

Zusammenfassung

1. Gesetzliche Grundlage StHG	4
2. Allgemeines	4
3. Qualifizierender Forschungs- und Entwicklungsaufwand.....	5
3.1. Forschung und Entwicklung gemäss Art. 25a StHG.....	5
3.1.1. Gesetzlicher Verweis auf das FIGG	6
3.1.2. Wissenschaftliche Forschung	7
3.1.3. Wissenschaftsbasierte Innovation.....	8
3.1.4. Schematische Übersicht: Wissenschaftliche Forschung und wissenschaftsbasierte Innovation.....	9
3.2. Keine Forschung und Entwicklung gemäss Art. 25a StHG	10
3.2.1. Markteinführung.....	10
3.2.2. Marktverwertung.....	10
4. Qualifizierender Personalaufwand für Forschung und Entwicklung.....	10
4.1. Im Allgemeinen	10
4.2. Im Einzelnen	11
5. Forschungs- und Entwicklungsaufträge Dritter.....	12
6. Forschung und Entwicklung mit Auslandsbezug.....	14
7. Subventionen und Fördergelder für Forschung und Entwicklung	14
8. Dokumentationsprinzip	15
8.1. Im Allgemeinen	15
8.2. Qualifizierende Forschung und Entwicklung	15
8.3. Qualifizierender Personalaufwand für Forschung und Entwicklung.....	15
9. Aktivierung von Personalaufwand für Forschung und Entwicklung	15
10. Gesamtaufwand einer Unternehmung.....	16
11. Verhältnis des Zusatzabzuges für Forschung und Entwicklung zur Patentbox	16
12. Beispiel zur Berechnung des Zusatzabzuges für Forschungs- und Entwicklungsaufwand	17

Zusammenfassung

Mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) sind die Kantone ermächtigt worden, auf dem Forschungs- und Entwicklungsaufwand, soweit er wissenschaftliche Forschung und wissenschaftsbasierte Innovation im Sinn des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und Innovation (FIFG) darstellt und im Inland angefallen ist, einen Zusatzabzug von maximal 50 Prozent zu gewähren. Berechnungsgrundlage ist der direkt zurechenbare Personalaufwand für die qualifizierende Forschung und Entwicklung zuzüglich eines Zuschlags von 35 Prozent, aber höchstens der Gesamtaufwand, oder, wenn die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Auftragsverhältnis durch Dritte ausgeübt wird, 80 Prozent des durch diese in Rechnung gestellten Betrages. Sofern der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt ist, kann der Auftragnehmer keinen Abzug geltend machen. Wenn ein Kanton den Abzug einführt, sind diese Vorgaben verbindlich.

Die Zulässigkeit des Zusatzabzuges für Forschungs- und Entwicklungsaufwand richtet sich nach folgenden Grundsätzen:

- **Qualifizierende Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten:**
 - **Wissenschaftliche Forschung**, umfassend Grundlagenforschung und anwendungsorientierte Forschung, sofern
 - sie neuartig ist, d.h. der Gewinnung von neuen Erkenntnissen dient;
 - schöpferisch ist, d.h. auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruht;
 - mit Bezug auf das Endergebnis ungewiss ist;
 - systematisch einem Plan folgt und budgetiert wird;
 - zu Ergebnissen führt, die reproduzierbar sind.
 - **Wissenschaftsbasierte Innovation**, d.h. anwendungsorientierte Forschungsaktivitäten zur Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft.
- **Keine qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten** sind Aktivitäten zur Markteinführung und Marktverwertung.
- Der **qualifizierende Personalaufwand** umfasst den Aufwand für jenes Personal, das eine direkte, aktive und unmittelbare Tätigkeit im Forschungs- und Entwicklungsbereich ausübt. Der Aufwand für Personal, das indirekte Unterstützungsleistungen oder Hilfsfunktionen ausführt, qualifiziert dagegen nicht.
- Die Qualifikationskriterien für eigene Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten gelten sinngemäss für **Auftragsforschung durch Dritte**.
- Bei **Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungsaufwand** wird der Zusatzabzug im Zeitpunkt des Anfalls des qualifizierenden eigenen Aufwandes bzw. Aufwandes für Dritte gewährt und nicht erst im Zeitpunkt der späteren Abschreibung des aktivierten Aufwandes.
- Der **Nachweis der Voraussetzungen** zur Geltendmachung des Zusatzabzugs obliegt den Steuerpflichtigen. Sie haben diesen anhand geeigneter Dokumentationen zu erbringen.

Zu den weiteren Aspekten hinsichtlich Auslandsbezug, Subventionen und Fördergelder sowie zum Gesamtaufwand und zum Verhältnis zur Patentbox vgl. Abschnitte 6, 7, 10 und 11.

1. Gesetzliche Grundlage StHG

Art. 10a Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand bei selbstständiger Erwerbstätigkeit

Für den Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand bei selbstständiger Erwerbstätigkeit ist Artikel 25a sinngemäss anwendbar.

Art. 25a Zusätzlicher Abzug von 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.*

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.*

2. Allgemeines

Am 1. Januar 2020 trat das Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) in Kraft. Die Kantone können ab diesem Zeitpunkt fakultativ einen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach Art. 25a StHG¹ einführen. Die Höhe ist auf maximal 50 Prozent des geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwandes begrenzt. Wird der Zusatzabzug eingeführt, sind die weiteren Bestimmungen von Art. 25a StHG zur Ausgestaltung des Abzugs für die Kantone verbindlich.

Der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand kann von selbstständig erwerbenden Steuerpflichtigen (Art. 10a StHG), von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz (Art. 25a StHG), sowie von Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften in der Schweiz geltend gemacht werden.

¹ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14).

3. Qualifizierender Forschungs- und Entwicklungsaufwand

3.1. Forschung und Entwicklung gemäss Art. 25a StHG

Zunächst sind die Begriffe der wissenschaftlichen Forschung und der wissenschaftsbasierten Innovation systematisch im Recht einzuordnen. Sie entsprechen einer einheitlichen Definition nach Schweizer Recht aufgrund von Art. 25a StHG mit Verweis auf Art. 2 FIFG sowie den Ausführungen in der Botschaft zur SV17². Gemäss Botschaft zur SV17 orientieren sich die Begriffe überdies auch an den Definitionen der OECD³. Vorrangig gilt aber die Auslegung nach Schweizer Recht, insbesondere mit Bezug auf die Ausführungen in der Botschaft zum FIFG⁴.

Als weitere Auslegungshilfen können das OECD Frascati-Handbuch 2015⁵ und das Oslo-Handbuch 2005⁶ beigezogen werden. Weil das Frascati-Handbuch 2015 "Konzepte und Definitionen zur Identifizierung von Forschung und Entwicklung" vermittelt (im Speziellen zur Forschung und zur experimentellen Entwicklung) und Innovation nach Oslo-Handbuch 2005 nur durch Forschung nach Art. 2 FIFG entsteht, geht das Frascati-Handbuch 2015 zur Auslegung der wissenschaftlichen Forschung und der wissenschaftsbasierten Innovation dem Oslo-Handbuch 2005 vor.

Da die Schweiz keine dynamische Rechtsentwicklung kennt und die Botschaft zur SV17 auf die OECD-Handbücher der Jahrgänge 2015 und 2005 verweist, sind spätere Ausgaben dieser OECD Handbücher nicht anwendbar.

² Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 vom 21. März 2018 (Botschaft zur SV17), BBI 2018 2527 ff.

³ Botschaft zur SV17, BBI 2018 2552.

⁴ Botschaft zur Totalrevision des Forschungs- und Innovationsförderungsgesetzes vom 9. November 2011 (Botschaft zum FIFG), BBI 2011 8827.

⁵ OECD, Frascati Manual Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, 2015 (Frascati-Handbuch 2015), Leitlinien für die Erhebung und Meldung von Daten über Forschung und experimentelle Entwicklung, Paris 2018, abrufbar unter https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/frascati-handbuch-2015_9789264291638-de (zuletzt besucht am 27. März 2020).

⁶ OECD, Oslo Manual Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3. Auflage, Paris 2005 (Oslo-Handbuch 2005) abrufbar unter <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5889925/OSLO-EN.PDF/60a5a2f5-577a-4091-9e09-9fa9e741dcf1> (zuletzt besucht am 27. März 2020).

3.1.1. Gesetzlicher Verweis auf das FIG

Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 FIG⁷.

Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIG)

Art. 2

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.*

"Die Bedeutung des Begriffs "Forschung und Entwicklung" entspricht derjenigen der Begriffe „wissenschaftliche Forschung“ und „wissenschaftsbasierte Innovation“ nach Artikel 2 FIG. Diese Definition umfasst Forschung und Entwicklung 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. Die Übernahme einer im schweizerischen Recht bereits eingeführten Definition von Forschung und Entwicklung dient der Einheit der Rechtsordnung. Überdies orientiert sich die Definition des FIG an den diesbezüglichen Ausführungen der OECD."⁸

Die Botschaft zum FIG beschreibt die wissenschaftliche Forschung als methodengeleitete Suche nach neuen Erkenntnissen, und zwar bei der Grundlagenforschung mit dem primären Ziel des Erkenntnisgewinns und bei der Anwendungsforschung mit dem Ziel, Beiträge für die praxisbezogene Problemlösung zu gewinnen. Als wissenschaftsbasierte Innovation gilt die Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für die Wirtschaft und Gesellschaft durch Forschung, insbesondere durch die anwendungsorientierte Forschung und die Verwertung ihrer Resultate⁹.

Nachahmungen, Kopien von Produkten, Produktkosmetik, Reverse Engineering oder Routineveränderungen etc. an Erzeugnissen oder Dienstleistungen stellen weder einen Erkenntnisgewinn noch eine Neuartigkeit für Wirtschaft und Gesellschaft dar und fallen nicht unter den Begriff der Forschung und Entwicklung nach FIG.

Die experimentelle Entwicklung ist begrifflich und inhaltlich der wissenschaftlichen Forschung gleichgestellt.

⁷ Bundesgesetz vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIG; SR 420.1).

⁸ Botschaft zur SV17, BBI 2018 2551 f.

⁹ Botschaft zum FIG, BBI 2011 8869.

3.1.2. Wissenschaftliche Forschung

Die Definition der wissenschaftlichen Forschung in Art. 2 lit. a FIG – erläutert in der Botschaft FIG¹⁰ – gilt als anerkannte "Formaldefinition". Dabei gilt "Forschung" immer als "wissenschaftliche Forschung" und lässt sich in zwei leitende Forschungskategorien, in die Grundlagenforschung und in die anwendungsorientierte Forschung, einteilen.

Da sich die Definition im FIG auch zur Auslegung an den entsprechenden Ausführungen der OECD orientiert, können die der wissenschaftlichen Forschung zuzuordnenden Aktivitäten unter Zuhilfenahme des Frascati-Handbuchs 2015 eruiert werden.

Wissenschaftliche Forschung, d.h. Forschung und experimentelle Entwicklung, beinhaltet gemäss Frascati-Handbuch 2015 fünf kumulativ erforderliche Grundsätze (Frascati-Grundsätze):

- Gewinnung von neuen Erkenntnissen (**neuartig**);
- Auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruhend (**schöpferisch**);
- Ungewissheit bezogen auf das Endergebnis (**ungewiss**);
- Einem Plan folgend und budgetiert (**systematisch**);
- Zu Ergebnissen führend, die reproduzierbar sind (**übertragbar und/oder reproduzierbar**)¹¹.

Die Verfolgung neuer Ziele durch die Schaffung von neuem Wissen bedeutet die Suche nach zuvor unentdeckten Phänomenen, Strukturen und Zusammenhängen als Hauptkriterium der wissenschaftlichen Forschung und der wissenschaftsbasierten Entwicklung. Keine Neuartigkeit liegt bei der Nutzung von bereits verfügbarem Wissen, ohne eine beabsichtigte Erweiterung des Kenntnisstandes, vor (Anpassung, kundenspezifische Gestaltung usw.)¹².

Diese allgemeinen Grundsätze dienen der praktischen Abgrenzung, was zum Kreis der qualifizierenden Forschung und Entwicklung gehören kann.

In diesem Sinne stellt im Lebenszyklus eines Produktes nach Frascati-Handbuch 2015 die Initialisierungsphase (z.B. Ideen, Machbarkeitsstudien, Marktforschung, Datensammlung) keine Forschung und Entwicklung dar. Dagegen sind im weiteren Verlauf der Arbeiten im Produktlebenszyklus – Tätigkeiten wie das Zeichnen, die Erstellung von Modellen, die Konstruktion und der Bau von Prototypen und Pilotanlagen – als Forschung und Entwicklung zu verstehen. Alle Tätigkeiten der nachfolgenden Phasen, wie die Überleitung in die Produktion, die Produktionseinrichtung und -steuerung, die Qualitätskontrolle, die Fehlerbehebung etc., stellen wiederum keine Forschung und Entwicklung dar¹³.

¹⁰ Botschaft zum FIG, BBl 2011 8868 ff.

¹¹ OECD Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 2, Ziffer 2.7.

¹² OECD Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 2, Ziffer 2.21, Tabelle 2.1.

¹³ OECD Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 2, Ziffern 2.46 ff.

Illustration: Integrierter Produktlebenszyklus

Initialisierung	Forschung und Entwicklung	Überleitung in Produktion	Verkauf	Nachlauf
<ul style="list-style-type: none"> - Ideen - Machbarkeitsstudien - Marktforschung - Datensammlung 	<ul style="list-style-type: none"> - Zeichnen/Design - Erstellung Modelle - Konstruktion - Prototyp/Versuchsphase - Test/Pilotanlage 	<ul style="list-style-type: none"> - Zulassung - Bewilligung - Qualitätskontrolle - Fehlerbehebung 	<ul style="list-style-type: none"> - Marketing - Werbung - Beratung - Support 	<ul style="list-style-type: none"> - Entsorgung - Recycling - Service

3.1.3. Wissenschaftsbasierte Innovation

Die wissenschaftsbasierte Innovation wird in Art. 2 lit. b FIFG definiert. Gemäss Botschaft FIFG beinhaltet der Begriff zwei Elemente:

*"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, [...]. 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, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft gehört. Die vorliegende Formaldefinition von "Innovation" berücksichtigt, dass [...] im Innovationsprozess wissenschaftliche Forschung im Allgemeinen [...] eine zentrale Rolle spielt."*¹⁴

Die Definition des FIFG stellt klar, dass die Innovation das Ergebnis von wissenschaftlicher Forschung sein muss, um in den Geltungsbereich des FIFG zu gelangen. Diesbezüglich ist die Definition von Innovation nach FIFG mit jener nach Oslo-Handbuch 2005 nicht identisch, weil das Oslo-Handbuch 2005 das Element der wissenschaftlichen Forschung nicht enthält. Somit kann die Definition von Innovation nach Oslo-Handbuch 2005 nicht in ihrer Gesamtheit für die Auslegung von Innovation im Sinne des FIFG übernommen werden.

Aus dem Oslo-Handbuch 2005 kann hingegen die Abgrenzung von Forschung und Entwicklung einerseits und Nicht-Forschung andererseits entnommen werden: *"Die grundlegenden Kriterien für die Unterscheidung von Forschungs- und Entwicklungs-Aktivitäten und Nicht-Forschungs- und Entwicklungs-Innovationsaktivitäten sind "das Vorhandensein eines nennenswerten Elements der Neuartigkeit und der wissenschaftlichen und/oder technologischen Ungewissheit" oder dass sie "zu neuem Wissen oder zur Nutzung von Wissen für die Entwicklung neuer Anwendungen führt"*.¹⁵

Innovation im Sinne des Oslo-Handbuchs 2005 ist die Einführung eines neuen oder signifikant verbesserten Produktes (Ware oder Dienstleistung), eines Prozesses, einer neuen Marketingmethode sowie einer neuen Organisationsmethode im Inhouse-Geschäft, in einer Arbeitsplatzorganisation oder für externe Beziehungen. Als Minimalerfordernis muss die Innovation für das Unternehmen neu oder wesent-

¹⁴ Botschaft zum FIFG, BBI 2011 8869.

¹⁵ Oslo-Handbuch 2005, Ziffer 349.

lich neu sein¹⁶. Das Oslo-Handbuch sieht für den Begriff der Innovation vier separate Kategorien vor: Die Produktinnovation, die Prozessinnovation, die Marketing-Innovation und die Innovation der Organisation¹⁷.

Weil Innovation gemäss Art. 2 FIGF enger gefasst ist als die Innovation im Oslo-Handbuch 2005, setzt Art. 2 FIGF voraus, dass für Innovation zwingend die Kriterien der Forschung, d.h. die Frascati-Grundsätze, erfüllt sein müssen. Das Oslo-Handbuch 2005 geht betreffend Innovation begrifflich weiter, indem für die Innovation, wie vorne erwähnt, keine Forschung verlangt wird. Innovation ohne Forschung qualifiziert danach nicht für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung.

Zusammengefasst verlangt Art. 2 lit. b FIGF, dass die wissenschaftsbasierte Innovation auf der anwendungsorientierten Forschung beruht. Somit müssen die fünf vorgenannten Forschungsmerkmale des Frascati-Handbuchs 2015 auch bei der wissenschaftsbasierten Innovation kumulativ erfüllt sein.

3.1.4. Schematische Übersicht: Wissenschaftliche Forschung und wissenschaftsbasierte Innovation

Art. 2 FIGF

Wissenschaftliche Forschung (einschliesslich experimentelle Entwicklung)

Methodengeleitete Suche:

1. Grundlagenforschung = Erkenntnisgewinn
2. Anwendungsforschung = Beiträge für die praxisbezogene Problemlösung

↳ **Anwendung wissenschaftliche Forschung aufgrund der fünf Kriterien nach OECD Frascati-Handbuch 2015**

Wissenschaftsbasierte Innovation ist ein Zweig der wissenschaftlichen Forschung (Grundlagen- und Anwendungsforschung)

Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft durch anwendungsorientierte Forschung und Verwertung ihrer Resultate

↳ **Anwendung wissenschaftliche Forschung aufgrund der fünf Kriterien nach OECD Frascati-Handbuch 2015**

↳ **Innovation nach OSLO-Handbuch 2005**

↳ **Ausnahmen gemäss Botschaft zur SV17: Markteinführung und -verwertung**

¹⁶ Oslo-Handbuch 2005, Ziffern 146 und 148.

¹⁷ Oslo-Handbuch 2005, Ziffern 155 ff.

3.2. Keine Forschung und Entwicklung gemäss Art. 25a StHG

Gemäss Botschaft zur SV17 sind Aufwendungen für die Markteinführung und -verwertung explizit vom Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung ausgeschlossen¹⁸.

3.2.1. Markteinführung

Zur Markteinführung gehören alle Massnahmen für die Marktbearbeitung im Zusammenhang mit Produkten, Dienstleistungen und Innovationen aller Art und die damit verbundenen vor- und nachgelagerten Aufwendungen, wie beispielsweise Verkaufsstrategien, Umfragen, Monitoring von Kundenverhalten, Nachbefragungen oder Bonus- und Imageprogramme.

Aufwendungen für Grundlagenforschung, Forschungsergebnisse, Innovationen und Technologien, Produkte und Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Markteinführung qualifizieren ebenfalls nicht für den Zusatzabzug.

3.2.2. Marktverwertung

Zur Marktverwertung gehören die Aufwendungen für Massnahmen einer Unternehmung in Bezug auf den Verkauf oder Handel von Grundlagenforschung, Forschungsergebnissen, Innovationen und Technologien, Produkten und Dienstleistungen. Dazu zählt beispielsweise der Verkauf von Rechten, Marken, Lizenzen, Patenten, Software oder Franchising.

4. Qualifizierender Personalaufwand für Forschung und Entwicklung

4.1. Im Allgemeinen

Für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand qualifiziert nach Art. 25a Abs. 3 lit. a StHG der **direkt zurechenbare Personalaufwand für die Forschung und Entwicklung** einer Unternehmung. "Direkt zurechenbar" schliesst gemäss Botschaft zur SV17 Personalaufwendungen für Angestellte aus, die nicht im Bereich Forschung und Entwicklung tätig sind, aber auch Aufwendungen, die nur indirekt im Zusammenhang mit dem Personal stehen. Gestützt auf die Botschaft zur SV17 umfasst der Begriff Personalaufwendungen namentlich die Lohn- und Sozialversicherungsaufwendungen¹⁹. Nach Handbuch der Wirtschaftsprüfung²⁰ sind in den Personalaufwendungen auch Gratifikationen, Dienstaltersgeschenke, Bonus-Programme, Aus- und Weiterbildung enthalten.

Die Material-, Investitions- resp. Abschreibungskosten, Miete und die übrigen Gemeinkosten werden mit einem den qualifizierenden Personalaufwendungen für Forschung und Entwicklung hinzuzurechnenden Pauschalzuschlag in der Höhe von 35 Prozent abgegolten.

¹⁸ Botschaft zur SV17, BBI 2018 2551.

¹⁹ Botschaft zur SV17, BBI 2018 2590.

²⁰ Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten (Hrsg.), Band "Eingeschränkte Revision", Zürich 2014 (Handbuch der Wirtschaftsprüfung), Teil IV. Ziff. 3.6.

4.2. Im Einzelnen

Der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand bemisst sich am Personalaufwand des direkt forschenden und entwickelnden Personals einer Unternehmung. Die gesetzliche Vorgabe knüpft eng an die Aufgaben und Funktionen der forschenden und entwickelnden Angestellten im Rahmen ihrer Tätigkeit in der Forschung und Entwicklung an. Mit anderen Worten verlangt die steuerliche Qualifikation beim Personalaufwand für Forschung und Entwicklung eine direkte, aktive und unmittelbare Tätigkeit der Angestellten im forschenden und entwickelnden Bereich. Es steht nicht die formale Qualifikation oder das Bildungsniveau der Angestellten im Vordergrund²¹. Entscheidend ist deren tatsächliche Funktion und direkte Tätigkeit in der Forschung und Entwicklung eines Unternehmens. Dazu zählt folgender Personenkreis: *"Personen, die Forschungs- und Entwicklungsarbeiten durchführen, hochqualifizierte Wissenschaftler und Ingenieure (Forscher), technisches Fachpersonal mit langjähriger fachspezifischer Erfahrung und Ausbildung und sonstiges Personal, das in statistischen Einheiten, in denen Forschung und Entwicklung betrieben wird, direkt zur Durchführung von Forschungs- und Entwicklungs-Projekten und -Aktivitäten beiträgt."*²² Es ist nicht notwendig, dass alle Angestellten im Forschungs- und Entwicklungsbereich in derselben Einheit oder Abteilung einer Unternehmung angestellt sind²³.

Nach Frascati-Handbuch 2015 erhalten die folgenden Berufsgruppen eine qualifizierende Klassifikation:

- **Forscher** sind Fachkräfte, die mit der Konzipierung und Hervorbringung neuer Kenntnisse befasst sind. Sie betreiben Forschung und verbessern bzw. entwickeln Konzepte, Theorien, Modelle, Techniken, Instrumente, Software oder Verfahren.
- **Technisches Fachpersonal und vergleichbares Personal** sind Arbeitskräfte, deren Hauptaufgaben fachspezifisches Wissen und Erfahrung in mindestens einem Fachbereich der Ingenieur-, Natur- und Lebens- oder Sozial- und Geisteswissenschaften und der Kunst erfordern. Sie sind in der Forschung und Entwicklung tätig, indem sie unter Aufsicht von Forschern wissenschaftliche und fachspezifische Aufgaben durchführen, die die Anwendung von Konzepten und operationellen Verfahren sowie die Nutzung von Forschungsausrüstung erfordern.
- Zur Kategorie **Sonstiges Personal** zählen gelernte und ungelernte Handwerker sowie Verwaltungs-, Sekretariats- und Bürokräfte, die bei Forschungs- und Entwicklungs-Projekten **direkt tätig** sind²⁴.

Identifikationsmerkmale für Forschungs- und Entwicklungs-Personal sind nach Frascati-Handbuch 2015 (im Folgenden als Positiv- und Negativliste):

Qualifizierende Tätigkeiten und Angestellte (Positivliste):

- führen wissenschaftliche und fachspezifische Arbeiten für ein Forschungs- und Entwicklungs-Projekt durch (Planung und Durchführung von Experimenten oder Erhebungen, Bau von Prototypen usw.);
- planen und leiten Forschungs- und Entwicklungs-Projekte;
- verfassen Zwischen- und Abschlussberichte zu Forschungs- und Entwicklungs-Projekten;
- erbringen interne Dienstleistungen direkt für Forschungs- und Entwicklungs-Projekte (z.B. projektspezifische EDV- oder Bibliotheks- und Dokumentationsarbeiten);

²¹ Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 5, Ziffer 5.33.

²² Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 5, Einleitung.

²³ Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 5, Einleitung.

²⁴ Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 5, Ziffern 5.35 ff.

- *nehmen direkte Unterstützungsaufgaben für die Finanz- und Personalverwaltung bei Forschungs- und Entwicklungsprojekten wahr.*

Nicht qualifizierende Tätigkeiten und Angestellte (Negativliste):

Andererseits ist nicht das gesamte Personal, das an der Durchführung von Forschungs- und Entwicklungs-Aktivitäten beteiligt ist oder diese ermöglicht, als Forschungs- und Entwicklungs-Personal einzustufen. Bei der Erfassung des Forschungs- und Entwicklungs-Personals werden lediglich Personen berücksichtigt, die (wie oben beschrieben) direkt bei Forschungs- und Entwicklungs-Aktivitäten mitwirken. Arbeitskräfte, die in Einheiten, in denen Forschung und Entwicklung betrieben wird, indirekte Unterstützungs- oder Hilfstätigkeiten ausführen, zählen nicht zum Forschungs- und Entwicklungs-Personal. Beispiele indirekter Unterstützungs- und Hilfstätigkeiten sind:

- *spezifische Dienstleistungen für Forschung und Entwicklung, die von zentralen IT-Abteilungen und Bibliotheken erbracht werden;*
- *Dienstleistungen zentraler Finanz- und Personalabteilungen für Forschungs- und Entwicklungs-Projekte und Forschungs- und Entwicklungs-Personal;*
- *die Erbringung von Sicherheits-, Reinigungs-, Wartungs- und Kantinendienstleistungen usw. für Forschung- und Entwicklung betreibende Einheiten²⁵.*

Weitere Tätigkeiten, die nicht der Forschung und Entwicklung dienen, sind beispielsweise Arbeiten:

- *im Produktionsprozess, sowie diesem vor- und nachgelagerte Tätigkeiten;*
- *für die Überwachung von Anlagen und zum Qualitätsmanagement;*
- *als Hilfstätigkeiten für die Forschung und Entwicklung wie IT-Infrastrukturmanagement;*
- *für allgemeine Leistungen im Unternehmen aus übrigen, nicht der Forschung und Entwicklung direkt dienenden Tätigkeiten, wie Einkauf, Verkauf, Marketing, Rechnungs- und Personalwesen, Führung der Unternehmung;*
- *für die Zulassung, die Bewilligung, die Zertifizierung oder die Typenprüfung.*

5. Forschungs- und Entwicklungsaufträge Dritter

Art. 25a Abs. 4 StHG stellt sicher, dass bei Auftragsforschung der Zusatzabzug nicht doppelt (beim Auftraggeber und beim Auftragnehmer) oder mehrfach (im Falle von weiteren Subauftragnehmern) geltend gemacht wird.

Ist der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt, so steht dem Auftragnehmer dafür kein Zusatzabzug zu. Für die beteiligten Unternehmen besteht kein Wahlrecht. Ist der Auftraggeber in einem Kanton steuerpflichtig, der keinen Zusatzabzug vorsieht, steht der Zusatzabzug dem Auftragnehmer zu, sofern er in einem Kanton steuerpflichtig ist, der den Zusatzabzug gewährt. Gemäss Botschaft SV17 steht dem Auftragnehmer ebenfalls der Zusatzabzug zu, falls er in einem Kanton steu-

²⁵ Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 5, Ziffern 5.4 ff.

erpflichtig ist, der den Zusatzabzug kennt und der Auftraggeber eine nicht steuerpflichtige Forschungsinstitution, z.B. Hochschule, ist²⁶.

Für die Kriterien von Forschung und Entwicklung gelten die Erläuterungen in den vorstehenden Ziffern 3 und 4 sinngemäss. Ausgeschlossen vom Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung sind beispielsweise Aufwendungen für den Kauf von bereits entwickelten Produkten, Lizenzen, Know-how oder Anwendungen von Dritten sowie die Kosten für die Zertifizierung oder Bewilligung und Zulassung durch Behörden.

Nach Art. 25a Abs. 3 lit. b StHG qualifizieren 80 Prozent des Aufwandes für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung. Um die Eigenforschung nicht zu diskriminieren, nimmt der Gesetzgeber eine Gewinn- und Gemeinkostenkomponente von 20 Prozent des vom Auftragnehmer in Rechnung gestellten Betrages vom Zusatzabzug aus. Unter beteiligungsmässig verbundenen Unternehmen darf der in Rechnung gestellte Betrag höchstens dem Drittvergleichspreis entsprechen, damit er geschäftsmässig begründet ist.

Aufgrund der bundesrechtlichen Konzeption des Zusatzabzuges für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen und den Ausführungen der Botschaft zur SV17 darf es zu keinen doppelten Zusatzabzügen kommen. Dies betrifft auch das Verhältnis von doppelten Zusatzabzügen für den qualifizierenden Personalaufwand für Forschung und Entwicklung im Zusammenhang mit der Auftragsforschung. Erteilt demnach ein Unternehmen eines Kantons, welcher den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand vorsieht, einen Drittauftrag für Forschung und Entwicklung an ein anderes Unternehmen eines Kantons, welcher ebenfalls den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand vorsieht, steht der Auftraggeberin der Auftragsforschung der Zusatzabzug zu. In der Folge muss das beauftragte Unternehmen seinen qualifizierenden Personalaufwand für Forschung und Entwicklung für den Anteil der ausgeführten Arbeiten für die Auftraggeberin entsprechend kürzen. Dieses Vorgehen gilt auch im Konzernverhältnis.

Illustration

Kürzung des eigenen Personalaufwandes für Forschung und Entwicklung (Berechnungsbasis für den Zusatzabzug) bei Auftragsforschung für Dritte, welche den Zusatzabzug geltend machen:

Rechnungsbetrag F&E-Leistungen an Auftraggeber	168.75
Berechnungsbasis für den Zusatzabzug (entspricht 135 % beim Auftragnehmer)	135
Kürzung qualifizierender Personalaufwand für Zusatzabzug F&E Auftragnehmer (100 %)	100
Eigener qualifizierender F&E-Aufwand beim Auftragnehmer	400
./. Kürzung zufolge Zusatzabzug beim Auftraggeber	-100
	300
+ Material- und Gemeinkostenzuschlag 35 %	105
Berechnungsbasis Zusatzabzug Auftragnehmer	405

²⁶ Botschaft zur SV17, BBI 2018 2591.

Gebühren und Administrativkosten von staatlichen Abnahme- und Prüfstellen qualifizieren nicht für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, auch nicht als Auftragsforschung Dritter.

6. Forschung und Entwicklung mit Auslandbezug

Für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung qualifiziert nur im Inland ausgeführte Forschung und Entwicklung. Dies betrifft den qualifizierenden Personalaufwand für Forschung und Entwicklung und die durchgeführte Auftragsforschung und -entwicklung Dritter.

Erteilen ausländische Unternehmen oder Institutionen einen Forschungs- oder Entwicklungsauftrag an ein Schweizer Unternehmen und wird die Forschung und Entwicklung in einem Kanton, welcher den Zusatzabzug gewährt, in der Schweiz ausgeführt, kann das Schweizer Unternehmen den Zusatzabzug beanspruchen.

Erteilt ein Schweizer Unternehmen in einem Kanton, welcher den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand vorsieht, einen Auftrag ins Ausland, kann das auftraggebende Schweizer Unternehmen keinen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand vornehmen, weil keine inländische Forschung und Entwicklung ausgeübt wird. Das kann beispielsweise auch bei einer Muttergesellschaft der Fall sein, wenn sie ihre Tochtergesellschaft im Ausland für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten beauftragt und sie deren Aufwendungen (z.B. nach der Kostenaufschlagsmethode) trägt.

Wird ein Forschungs- und Entwicklungsauftrag von einem ausländischen Unternehmen mit Entsandten in der Schweiz ausgeführt, liegt nur dann inländische Forschung und Entwicklung vor, wenn das ausländische Unternehmen in der Schweiz steuerpflichtig ist. In diesem Fall kann ein Schweizer Unternehmen eines Kantons, welcher den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand vorsieht, für seinen Forschungs- und Entwicklungsauftrag den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand geltend machen. Das in der Schweiz steuerpflichtige ausländische Unternehmen ist selber berechtigt, den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand vorzunehmen, sofern der Auftraggeber aus einem Kanton stammt, welcher keinen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand vorsieht oder, wenn die Auftraggeberin des ausländischen Unternehmens eine nicht steuerpflichtige Institution ist und die Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens in einem Kanton besteht, welcher den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand vorsieht.

7. Subventionen und Fördergelder für Forschung und Entwicklung

Der steuerliche Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand ist nicht mit anderen erfolgswirksam verbuchten staatlichen oder freiwilligen Fördergeldern Dritter (Stiftungen, Fonds, freiwillige Geldleistungen, etc.) koordiniert. Solche Leistungen Dritter bleiben für die Qualifikation und Berechnung des Zusatzabzuges für Forschungs- und Entwicklungsaufwand unbeachtlich.

8. Dokumentationsprinzip

8.1. Im Allgemeinen

Nach Art. 41 Abs. 2 StHG kann das steuerpflichtige Unternehmen der Steuerbehörde Beweise anbieten. Zudem ist es aufgrund von Art. 42 Abs. 2 StHG gehalten, Auskunft zu erteilen sowie u.a. Belege und Bescheinigungen über den Geschäftsverkehr vorzulegen. Aufgrund der Regeln zur Beweislastverteilung trägt das steuerpflichtige Unternehmen den Nachweis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwandes und auch die Folgen einer Beweislosigkeit. Den Nachweis von im Inland durch Dritte durchgeführten Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, auch im Verhältnis mit einem oder mehreren Subunternehmen, erbringt das auftraggebende Unternehmen.

Die Unternehmen führen für das Geltendmachen eines für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung qualifizierenden Aufwandes die geeigneten Dokumentationen.

8.2. Qualifizierende Forschung und Entwicklung

Der Nachweis von qualifizierender Forschung und Entwicklung kann anhand von Forschungs- und Entwicklungsprojektunterlagen (wie beispielsweise einem Projektbeschrieb mit Ziel, Inhalt, Methode, Zeit- und Kostenrahmen sowie mit Zwischenabrechnungen und Zwischen- oder Endergebnissen des Projektes) erfolgen.

8.3. Qualifizierender Personalaufwand für Forschung und Entwicklung

Da bei eigener Forschungs- und Entwicklungstätigkeit nur der direkt zurechenbare Personalaufwand für Forschung und Entwicklung für den Zusatzabzug qualifiziert, erfolgt der Nachweis dieser Aufwendungen üblicherweise anhand von Personallisten, Funktionen der Angestellten und deren Tätigkeits- und Stellenprofilen. Für alle Unternehmen gilt, dass jene Tätigkeiten, welche nicht direkt mit Forschung und Entwicklung verbunden sind, nicht für den Zusatzabzug qualifizieren. Aufwendungen für Forschung und Entwicklung von Angestellten mit verschiedenen Funktionen können anhand von geeigneten Unterlagen wie beispielsweise Stundenrapporten nachgewiesen werden.

Eine räumliche Abgrenzung des Forschungs- und Entwicklungsbereichs von anderen Bereichen in der Unternehmung ist nicht notwendig.

9. Aktivierung von Personalaufwand für Forschung und Entwicklung

Werden Eigenleistungen für Personalaufwendungen im Forschungs- und Entwicklungsbereich oder für Forschungsaufträge Dritter aktiviert, besteht nach Handbuch der Wirtschaftsprüfung die Möglichkeit, diese in der Produktionserfolgsrechnung als Umsatz oder in der Absatzerfolgsrechnung als Minderung des Personalaufwandes zu verbuchen. Unbeachtlich der Aktivierung von Forschungs- und Entwick-

lungsaufwand nach der erwähnten Brutto- oder Nettodarstellung in der Erfolgsrechnung qualifiziert Forschung und Entwicklung für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand im Zeitpunkt des verbuchten Personalaufwandes und nicht im Zeitpunkt der späteren Abschreibung einer Aktivierung.

10. Gesamtaufwand einer Unternehmung

Der qualifizierende Personalaufwand für Forschung und Entwicklung darf zusammen mit dem Pauschalzuschlag von 35 Prozent den geschäftsmässig begründeten Gesamtaufwand der Unternehmung nicht überschreiten (Art. 25a StHG). Der Aufwand für Forschung und Entwicklung Dritter im Inland unterliegt keiner solchen Begrenzung.

Als Gesamtaufwand einer steuerpflichtigen Unternehmung gilt der gesamte Aufwand gemäss der handelsrechtlich massgebenden Jahresrechnung unter Berücksichtigung der steuerlichen Korrekturen. Wurde qualifizierender Personalaufwand für Forschungs- und Entwicklung aktiviert, kann er für die Berechnung des Gesamtaufwandes im Zeitpunkt der Entstehung in der Unternehmung mitberücksichtigt werden. Die spätere Abschreibung muss dann wieder aus dem Gesamtaufwand herausgerechnet werden.

11. Verhältnis des Zusatzabzuges für Forschung und Entwicklung zur Patentbox

Mit dem Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand werden die Aufwendungen für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten steuerlich begünstigt. Dagegen entlastet die Patentbox gemäss Art. 24a und 24b StHG den Gewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten.

Eine Beanspruchung des Zusatzabzuges für Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a StHG schliesst eine spätere Geltendmachung der Patentbox nicht aus. In diesem Fall werden die bereits geltend gemachten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen einschliesslich Zusatzabzug grundsätzlich beim Eintritt in die Patentbox als Gewinn besteuert (Art. 8a und Art. 24b Abs. 3 StHG). Den Kantonen steht es frei, auf welche Art und Weise und zu welchem Zeitpunkt sie die Besteuerung der bereits geltend gemachten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen einschliesslich Zusatzabzug beim Eintritt in die Patentbox sicherstellen.

Nach Eintritt in die Patentbox entfallen grundsätzlich weitere Zusatzabzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Wird jedoch nach der Beanspruchung der Patentbox weitere zusätzliche Forschung und Entwicklung für Patente und vergleichbare Rechte in der Patentbox (z.B. für die Weiterentwicklung des Patents) betrieben, so kann der Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung gerechtfertigt sein, wenn die fünf Kriterien nach dem OECD Frascati-Handbuch 2015 für wissenschaftliche Forschung gegeben sind und der Forschungs- und Entwicklungsaufwand über die üblichen Aufwendungen für die Weiterentwicklung hinausgeht. Sobald aber die Ergebnisse dieser Arbeiten für ein Patent, welches bereits für die Patentbox qualifiziert, Erträge generieren, ist dieser in den vergangenen Steuerperioden

bereits berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand einschliesslich Zusatzabzug gemäss Art. 24b Abs. 3 StHG als Gewinn steuerbar. Grundlagenforschung dagegen kann nur soweit für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand qualifizieren, als sie nicht für Patente und vergleichbare Rechte gemäss Art. 24a StHG betrieben wird.

12. Beispiel zur Berechnung des Zusatzabzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Gemäss Erfolgsrechnung	Aufwand	Zuschlag/ Reduktion	Zusatzabzug	Steuerbarer Reingewinn
Reingewinn				1.000
Im Aufwand enthalten:				
– Qualifizierender Personalaufwand für F&E ¹⁾	104	+35 %	140	
– F&E-Aufwand Dritte	200	-20 %	160	
Berechnungsbasis Zusatzabzug			300	
Zusatzabzug nach kantonalem Recht, max. 50 % ²⁾			150	-150
Steuerbarer Reingewinn Kantons- und Gemeindesteuern				850

¹⁾ Maximal der Gesamtaufwand der Unternehmung

²⁾ Unterliegt der kantonalen Entlastungsbegrenzung

Sowohl die Personalaufwendungen für Forschung und Entwicklung als auch die Aufwendungen für Auftragsforschung und -entwicklung müssen geschäftsmässig begründet sein.