



Universität St.Gallen

Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht
und Law and Economics

STAF-Innovationsförderung

**Nachfrage und Determinanten. Erste Erfahrungen aus
der Praxis**

Carlos Hofer

**IFF-HSG Working Papers
Working Paper No. 2022-15
October 2022**

Institute of Public Finance,
Fiscal Law and Law & Economics (IFF-HSG)



Universität St.Gallen

Hochschule für Wirtschafts- Rechts- und Sozialwissenschaften
sowie Internationale Beziehungen

STAF-Innovationsförderung
Nachfrage und Determinanten. Erste Erfahrungen
aus der Praxis

Master-Arbeit
Master of Arts in Unternehmensführung (MUG)

Carlos Hofer
Schwarzenburgstrasse 985
3147 Mittelhäusern
12-609-079

Referent:
Prof. Dr. Ralf Imstepf

23. Mai 2022

Abstract

In der Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 wurde die Vorlage *Steuerreform und AHV-Finanzierung* (STAF) angenommen. Mit Inkrafttreten der Vorlage per 1. Januar 2020 wurden nicht nur die privilegierten Steuerstatus abgeschafft, es wurden auch bisher unbekannte Massnahmen zur Förderung des Innovationsstandorts Schweiz ins Steuerrecht aufgenommen – namentlich die Patentbox und der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Ziel der Reform war, eine international akzeptierte, wettbewerbsfähige Steuerbelastung sicherzustellen. In der vorliegenden Arbeit wird untersucht, wie hoch die Nachfrage nach den Instrumenten für das Steuerjahr 2020 ist und welche Faktoren die Nachfrage beeinflussen. In der Form einer hypothesenprüfenden Analyse wurde die Fragestellung aus der Perspektive von Unternehmen, Verwaltung und Beratung erörtert. Die Untersuchung zeigt, dass grundsätzlich Nachfrage nach den Massnahmen besteht. Diese bleibt jedoch hinter den Erwartungen zurück. Während ein attraktives Kosten-Nutzen-Verhältnis eine notwendige Bedingung für die Inanspruchnahme der betreffenden STAF-Instrumente darstellt, kann gezeigt werden, dass die Determinanten der Nachfrage von verschiedenen unternehmensinternen und -externen Faktoren beeinflusst wird. Beispiele für diese Faktoren sind der Unternehmenstyp, die Standortfaktoren und das regulatorische Umfeld.

In the referendum of 19 May 2019, the Swiss electorate approved the *Federal Act on Tax Reform and AHV Financing* (STAF) bill. When the bill came into force on 1 January 2020, not only were the privileged tax statuses abolished, tax preferences to promote Switzerland as a location for innovation were also included in the tax law, namely the patent box and the super deduction for research and development expenditure. The reform is intended to ensure an internationally accepted, competitive taxation. This paper examines the level of demand for the instruments for the 2020 tax year and the factors that influence demand. In the form of a hypothesis-testing analysis, these questions are examined from the perspective of business, administration and consulting. The study shows that there is demand for these measures. However, the demand falls short of expectations. While an attractive cost-benefit ratio is a necessary condition for the use of the STAF instruments in question, it can be shown that the determinants of demand are influenced by various factors internal and external to a business. Examples of these factors are the type of company, locational factors and the regulatory environment.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	III
Quellenverzeichnis	V
Literatur	V
Publikationen von Behörden und Organisationen	XI
Praxisfestlegungen der Steuerverwaltung.....	XIII
Materialien	XIV
Erlasse	XV
Tabellenverzeichnis	XVI
Abkürzungsverzeichnis	XVII
A Einleitung	1
1 Gegenstand und Zielsetzung	1
2 Vorgehen	3
B Vorlage Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF)	3
1 Hintergrund und Entwicklungen.....	3
1.1 Problematik privilegierter Besteuerungsformen	3
1.2 Steuern & Innovation	4
1.3 Geschichte der STAF	5
2 Übersicht über die einzelnen STAF-Elemente.....	7
2.1 Aufhebung der kantonalen Statusgesellschaften und der Prinzipalgesellschaften und Finanzbetriebsstätten auf Bundesebene.....	7
2.2 Aufdeckung stiller Reserven	7
2.3 Abzug von Zinsen auf Eigenkapital	8
2.4 Entlastungsbegrenzung.....	8
2.5 Ausdehnung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern.....	8
2.6 Anpassungen bei der Kapitalsteuer	9
3 Fokus STAF-Innovationsförderung	9
3.1 Patentbox	9
3.2 Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand.....	12
C Empirische Analyse der STAF-Innovationsförderung	13
1 Bisheriger Untersuchungsstand	13
2 Forschungsdesign	14
2.1 Vorbemerkungen	14
2.2 Analyse der Nachfrage nach den STAF-Innovationsfördermassnahmen	15
2.3 Analyse der Determinanten der Nachfrage nach den STAF- Innovationsfördermassnahmen.....	17

3	Entwicklung der Hypothesen	24
3.1	Nachfrage	24
3.2	Determinanten, allgemein	25
3.3	Determinanten, Patentbox	34
3.4	Determinanten, F&E-Zusatzabzug.....	36
4	Ergebnisse zur Nachfrage nach den STAF-Instrumenten	39
5	Ergebnisse Determinanten.....	41
5.1	Determinanten, allgemein	41
5.2	Determinanten, Patentbox	47
5.3	Determinanten, F&E-Zusatzabzug.....	48
D	Fazit und mögliche weitere Forschungsfelder	50
Anhang	i
	Interview-Verzeichnis	i
	Interview-Raster.....	i

Quellenverzeichnis

Literatur

- ACKERMANN, OSKAR. (2021). Erste Erfahrungen mit STAF / Veranlagungsperiode SP 2020 / Kanton Solothurn. Abgerufen von <https://so.ch/fileadmin/internet/fd/fd-ksta/pdf/Informationen/Steuertagung_Erste_Erfahrungen_STAF_SO_05082021.pdf> am 03.05.2022.
- ADAM, HERMANN. (2009). Bausteine der Wirtschaft. Eine Einführung, 15. Auflage. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- ARNOLD, RETO/FEDERSPIEL, KATYA/BREGY, NICOLE. (2020). Das schweizerische Steuersystem, 11. Auflage. Zürich: Compendio.
- ASRINANDA, YOSI (2018). The Effect of Tax Knowledge, Self Assessment System, and Tax Awareness on Taxpayer Compliance. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(10), 539-550.
- ATTESLANDER, PETER. (2010). Methoden der empirischen Sozialforschung, 13. Auflage. Berlin: Erich Schmidt Verlag.
- BAK ECONOMICS. (2020). Steuerreform (STAF) stärkt die Innovationskraft der Kantone. Abgerufen von <https://www.bak-economics.com/fileadmin/documents/medienmitteilung/BAK_Medienmitteilung_BAK_Taxation_Index_2020_Update_CH_10.09.2020.pdf> am 14.03.2022.
- BENNINGHAUS, HANS. (2007). Deskriptive Statistik. Eine Einführung für Sozialwissenschaftler, 11. Auflage. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- BITTNER, THOMAS. (2016). Funktions- und Risikoanalyse. In Dawid (Hrsg.), *Verrechnungspreise: Grundlagen und Praxis*, 2. Auflage, 107-162. Wiesbaden: Springer Gabler.
- BOGNER, ALEXANDER/MENZ, WOLFGANG. (2005). Expertenwissen und Forschungspraxis: die modernisierungstheoretische und die methodische Debatte um die Experten. In Bogner, Littig, Menz (Hrsg.), *Das Experteninterview: Theorie, Methode, Anwendung*, 2. Auflage, 7-30. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- BÖHI, ROLAND/SCHERER, LUKAS. (2020, 5. Oktober). Wie profitieren Firmen von der Steuerreform?. *Neue Zürcher Zeitung*. Abgerufen von <<https://www.prager-dreifuss.com/de/aktuell/wie-profitieren-firmen-von-der-steuerreform-648>> am 21.03.2022.

- BREITINGER, JAN/DIERKS, BENJAMIN/RAUSCH, THOMAS. (2020). Weltklassepatente in Zukunftstechnologien. Gütersloh: Bertelsmann Stiftung.
- BRINER, ADRIAN. (2021). Umsetzung der Steuerreform und der AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Solothurn und erste Erfahrungen aus der Praxis. *zsis*, 2021(3), A12, 1-12.
- BROULIS, PASCAL. (2011). L'impôt heureux. Lausanne: Éditions Favre.
- BRÜLHART, MARIUS/SCHMIDHEINY, KURT. (2019). Der Finanzausgleich im Umbau. *Die Volkswirtschaft*, 2019(3), 39-42.
- BRÜLISAUER, PETER. (2022). Gewinnabgrenzung im Lichte von Art. 25b StHG. *IFF Forum für Steuerrecht*, 2022(1), 31-55.
- BUCHER, VIKTOR/ARNET, RAPHAEL. (2020). Übersicht über die Umsetzung der STAF auf Bundesebene und in den Kantonen. *zsis*, 2020(4), A13, 4-16.
- BUNN, DANIEL. (2021). Tax Subsidies for R&D Spending and Patent Boxes in OECD Countries. *Fiscal Fact*, 2021(754), 1-18.
- CONTINI, LUCA. (2022). Die Abzüge bei der interkantonalen Steuerauscheidung im Zusammenhang mit der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF). Basel: Helbing Lichtenhahn.
- EICHENBERGER, OLIVIER/MIRKOVIC, BOJANA. (2019). Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach Art. 25a revStHG. *Expert Focus*, 2019(11), 853-858.
- EICHFELDER, SEBASTIAN/SCHORN, MICHAEL. (2012). Tax Compliance Costs: A Business-Administration Perspective. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 2012(2), 191-230.
- ENGLISCH, JOACHIM. (2017). Steuer- und wirtschaftspolitische Bedeutung von Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter. *Wirtschaftsdienst* 2017(8), 577-583.
- ERB-ZIMET, MÉLANIE. (2019). Die STAF bringt interessante Instrumente zur Innovationsförderung mit sich. Abgerufen von <<https://www.kmu.admin.ch/kmu/de/home/aktuell/interviews/2019/die-staf-bringt-interessante-instrumente-zur-innovationsfoerderung-mit-sich.html>> am 11.03.2022.
- FELDER, MARCO. (2013). IP Boxes from a European, Liechtenstein and Swiss Perspective. Zürich/Genf: Schulthess.
- FLICK, UWE. (1999). Qualitative Forschung. Theorie, Methoden, Anwendung in Psychologie und Sozialwissenschaften. Reinbek: Rowohlt.

- FROSCHAUER, ULRIKE/LUEGER, MANFRED. (2003). Das qualitative Interview. Wien: Facultas.
- GASSMANN, OLIVER/BADER, MARTIN. (2007). Innovationen schützen - eine Frage der richtigen Strategie. *IO new management*, 2007(4), 31-35.
- GEBERT, STEFAN. (2017). Spontaner Informationsaustausch (SIA). Abgerufen von <https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/_jcr_content/Par/sgch_accordion_list_/AccordionListPar/sgch_accordion_825163016/AccordionPar/sgch_downloadlist/DownloadListPar/sgch_download_315823951.ocFile/Spontaner%20Informationsaustausch%20SIA.pdf> am 18.03.2022.
- GENTSCH, DANIEL. (2022, 11. März). Notwendige Veränderungen in der Schweizer Steuerlandschaft. *Neue Zürcher Zeitung*. Abgerufen von <<https://www.nzz.ch/themen-dossiers/steuern-sparen/notwendige-veraenderungen-in-der-schweizer-steuerlandschaft-ld.1674075>> am 15.03.2022.
- GENTSCH, DANIEL/MATTEOTTI, RENÉ/ROTH, PHILIPP. (2015). Aufwandseitige Förderung von Forschung und Entwicklung, Vorschlag für eine verfassungskonforme und standortfördernde Ausgestaltung von Art. 25a Abs. 2 E-StHG. *Expert Focus 2015*(12), 1058-1062.
- GHANBARI, SHAHRAM AZIZI. (2002). Einführung in die Statistik für Sozial- und Erziehungswissenschaftler. Heidelberg: Springer.
- GLÄSER, JOCHEN/LAUDEL, GRIT. (2009). Wenn zwei das Gleiche sagen... Qualitätsunterschiede zwischen Experten. In Bogner, Littig, Menz (Hrsg.), *Experteninterviews: Theorien, Methoden, Anwendungsfelder*, 3. Auflage, 137-158. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften (zit. Qualitätsunterschiede zwischen Experten).
- GLÄSER, JOCHEN/LAUDEL, GRIT. (2010). Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse, 4. Auflage. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften (zit. Experteninterviews).
- HAUSCHILDT, JÜRGEN/SALOMO, SÖREN. (2011). Innovationsmanagement, 5. Auflage. München: Franz Vahlen.
- HINNY, PASCAL. (2021). Unternehmenssteuerreform (STAF), Praxiskommentar. Zürich: EXPERTsuisse.
- HOFFMANN & PARTNER. (2021). Erste Erfahrungen bei der Umsetzung der STAF-Vorlage in der Nordwestschweiz. Abgerufen vom <https://hoffmann-partner.com/wp-content/uploads/2021/01/2021-01-08-Newsletter-Hoffmann-2_STAF_FE.pdf> am 14.03.2022.

- IRSCH, MANFRED/KUSTER, PIUS/BRÜCK, ERIK/JALINK, CORNELIS (2020, 16. Dezember). Änderung PatG: Innovation oder Rückschritt?. Abgerufen von <<https://www.ips-irsch.ch/de/blog/kommentar-zur-aenderung-des-schweizer-patg.html>> am 17.03.2022 (zit, IRSCH/KUSTER/BRÜCK/JALINK, 2020).
- JÄGER, URS/REINECKE, SVEN. (2009). Expertengespräch. In Baumgarth, Eisend, Evanschitsky (Hrsg.), *Empirische Mastertechniken. Eine Anwendungsorientierte Einführung in die Marketing- und Managementforschung*, 29-76. Wiesbaden: Gabler.
- KELLER, REMO. (2020). Unternehmenssteuerrecht: Rechtsprechung und Praxis. Abgerufen von <https://www.expertsuisse.ch/files/cfdocument/news_3144_fr.pdf> am 14.03.2022.
- KLODT, HENNING/LANG, STEFANIE. (2016). Patentboxen - Forschungsanreiz oder Steuersparmodell?. *List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik*, 41(3), 349-365.
- KPMG. (2021). Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz. Abgerufen von <<https://www.sbf.admin.ch/sbf/de/home/dienstleistungen/publikationen/publikationsdatenbank/steuerliche-foerderung-f-e.html>> am 10.05.2022.
- KROMREY, HELMUT/ROOSE, JOCHEN/STRÜBING, JÖRG. (2016). *Empirische Sozialforschung*, 13. Auflage. Konstanz/München: UVK.
- KUHN, STEFAN/EICHENBERGER, OLIVIER. (2017). Spontaner Informationsaustausch von Steuerulings in der Schweiz. *Audit Committee News*, 2017(59), 8-10.
- LISSI, ALBERTO/LAWSON, TOM. (2022, 23. Februar). Impact of the OECD/G20 minimum taxation rules in Switzerland. Abgerufen von <<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1wwf24n1v314q/impact-of-the-oecd-g20-minimum-taxation-rules-in-switzerland>> am 16.03.2022.
- MAIER, JÜRGEN/MAIER, MICHAELA/RATTINGER, HANS. (2000). *Methoden der sozialwissenschaftlichen Datenanalyse*. München/Wien: R. Oldenbourg.
- MARTY, FRANK. (2021). Eine solide Fiskalpolitik ebnet den Weg aus der Corona-Krise. Abgerufen von <<https://www.economiesuisse.ch/de/artikel/eine-solide-fiskalpolitik-ebnet-den-weg-aus-der-corona-krise>> am 15.03.2022.
- MARTY, FRANK/FREY, CHRISTIAN. (2019). Umsetzung der Patentbox stösst auf grosses Interesse. Abgerufen von <<https://www.economiesuisse.ch/de/artikel/umsetzung-der-patentbox-stoesst-auf-grosses-interesse>> am 14.02.2022.

- MAYER, HORST OTTO. (2013). Interview und schriftliche Befragung. Grundlagen und Methoden empirischer Sozialforschung, 6. Auflage. München: Oldenbourg.
- MAYRING, PHILIPP. (2002). Einführung in die qualitative Sozialforschung, 5. Auflage. Weinheim/Basel: Beltz (zit. Sozialforschung).
- MAYRING, PHILIPP. (2010). Qualitative Inhaltsanalyse. Grundlagen und Techniken, 11. Auflage. Weinheim/Basel: Beltz (zit. Inhaltsanalyse).
- MEUSER, MICHAEL/NAGEL, ULRIKE. (2005). ExpertInneninterviews – vielfach erprobt, wenig bedacht. In Bogner, Littig, Menz (Hrsg.), *Das Experteninterview: Theorie, Methode, Anwendung*, 2. Auflage, 71-93. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- MÜLLER-BENEDICT, VOLKER. (2011) Grundkurs Statistik in den Sozialwissenschaften, 5. Auflage. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- NABHOLZ, THOMAS/ROM, ILAN. (2021). Steuerliche Innovationsförderung in der Finanzindustrie. *Expert Focus*, 2021(2), 80-86.
- NORDIN, MICHAEL/HESS, PETRA. (2020). STAF - Implementierung und erste Erfahrungen. *Schellenberg Wittmer Newsletter Taxation*, 2020(2), 1-4.
- PRENDINA DUTLER, CLAUDIA. (2013). Lizenzboxen in Europa: Ein Blick über die Grenze auf die europäischen Entwicklungen bei der Besteuerung von Immaterialgüterrechten. *IFF Forum für Steuerrecht*, 2013(2), 135-154.
- RENTSCH PARTNER/PWC. (2020). Die Schweizer Patentbox - Gibt es für Sie steuerliche Einsparungsmöglichkeiten?. Abgerufen von <<https://www.rentschpartner.ch/258-artikel/patentbox>> am 14.03.2022.
- RENTSCH, RUDOLF A./WIGGER, STEFAN. (2020). Steuerreform STAF – Rechtliche und praktische Umsetzungsfragen bei der Patentbox und dem F&E Sonderabzug. *CH-D Wirtschaft*, 2020(3), 2-3.
- RITSCHER, MICHAEL/ HOLZER, SIMON/KASCHE, ANDRÉ/CIESLA, ULRIKE. (2020). Patentrecht: Entwicklungen 2019. Bern: Stämpfli.
- RÖTHLISBERGER, MARTIN/BECK, PHILIPP. (2021). Erste Erfahrungen mit der Patentbox und dem Zusatzabzug für F&E-Kosten. *T+R Tax Flash*, 2021(5), 1-3.
- SAAD, NATRAH. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 2014(109), 1069-1075.

- SCHÄRLI, KILIAN/GLOOR, ANDREA. (2015). Schweizer Patent - Fit für die Zukunft?. *sic!*, 2015(9), 552-558.
- SCHERER, LUKAS/VOGLER, MANUEL. (2020). Die inner- und interkantonale Umsetzung der Patentbox – eine Auslegeordnung. *ASA*, 2019/2020(88), 783-812 (zit. Umsetzung Patentbox).
- SCHERER, LUKAS/VOGLER, MANUEL. (2020). Patentbox und F&E-Überabzug: Sind sie der Mühe wert?. *TREX*, 2020(6), 340-345 (zit. Patentbox und F&E-Überabzug).
- SCHMIDT, WOLFGANG. (2022, 5. Januar). Schwarze Liste der EU - welche Maßnahmen treffen Steueroasen?. Abgerufen von <<https://www.juhn.com/fachwissen/internationales-steu-errecht/schwarze-liste-der-eu/>> am 20.05.2022.
- SCHOLL, ARMIN. (2009). Die Befragung, 2. Auflage. Konstanz: UVK.
- SIMONEK, MADELEINE. (2019). Unternehmenssteuerrecht. Zürich/Basel/Genf: Schulthess.
- SLEMROD, JOEL B./BLUMENTHAL, MARSHA. (1996). The Income Tax Compliance Cost of Big Business. *Public Finance Quarterly*, 24(4), 411-438.
- SPULBER, DANIEL. (2021). The Case for Patents. Singapur: World Scientific.
- TADDEI, PASCAL/DIETSCHI, MARC/DETKEN, ANDREAS/FRISCHKNECHT, HARRY. (2019). Die Schweizer Patentbox. Abgerufen von <https://www.adb.ch/wp-content/uploads/2019/09/2019_STAF_SchweizerPatentbox_Kundeninfo_DE.pdf> am 13.03.2022.
- UEBELHART, PETER/BELLWALD, BENJAMIN. (2019). Die neue Schweizer Patentbox - eine Übersicht. *Expert Focus*, 2019(11), 842-849.
- WEBER, ANDREA. (1998). Standortwahl und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union. *Schriftenreihe des Zentrums für europäische Studien, Universität Trier*, 1998(36), 1-87.
- WENNINGER, GERD. (2001). Lexikon der Psychologie, 3. Band. Heidelberg/Berlin: Spektrum.
- WOHLMUTH, JOHANNES. (2015). Geprüftes Schweizer Patent - ein Wettbewerbsvorteil für die Schweiz?. *sic!*, 2015(12), 684-694.

Publikationen von Behörden und Organisationen

Bundeskanzlei. (2019). Volksabstimmung vom 19.05.2019. Abgerufen von <https://www.bk.admin.ch/ch/d/pore/va/20190519/index.html> am 13.05.2022.

Bundesrat. (2019, 22. Mai). STAF - Abschaffung der Bundespraxen für Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches. Abgerufen von <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-75158.html> am 20.05.2022 (zit. Abschaffung Bundespraxen).

Bundesrat. (2021, 18. August). Modernisierung des Patentprüfungsverfahrens. Abgerufen von <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-84733.html> am 17.03.2022 (zit. Medienmitteilung revPatG).

Bundesrat. (2022, 13. Januar). OECD Mindeststeuer: Umsetzung mit einer Verfassungsänderung. Abgerufen von https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/das-efd/nsb-news_list.msg-id-86783.html am 22.03.2022 (zit. Medienmitteilung OECD-Mindeststeuer).

Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV]. (2017). Das Veranlagungsverfahren bei den direkten Steuern. Bern: ESTV (zit. Veranlagungsverfahren).

Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV]. (2021). Das schweizerische Steuersystem. Abgerufen von <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/steuersystem-schweiz/das-ch-steuersystem.html> am 03.05.2022 (zit. Steuersystem).

Eidgenössisches Finanzdepartement [EFD]. (2022). «Änderung des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben» (Abschaffung der Emissionsabgabe). Abgerufen von <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/das-efd/abstimmungen/emissionsabgabe.html> am 05.05.2022 (zit. BG Stempelabgaben).

Eidgenössisches Finanzdepartement [EFD]. (2014, 14. Oktober). Schweiz und EU-Mitgliedstaaten unterzeichnen Verständigung zur Unternehmensbesteuerung. Abgerufen von <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-54818.html> am 20.05.2022 (zit. EFD, Joint Statement).

EXPERTsuisse. (2020). Protokoll Besprechung Steueramt Solothurn. Abgerufen von https://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?cmd=cnews_files_files_download&id=1182&skipfurl=1&sprache=de am 29.03.2022 (zit. Besprechung Steueramt SO).

- OECD. (2015). Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. Paris: OECD Publishing (zit. Frascati-Handbuch).
- OECD. (2020). The Effects of R&D Tax Incentives and their Role in the Innovation Policy Mix: Findings from the OECD MicroBeRD Project, 2016-19. *OECD Science, Technology and Industry Policy Papers*, 2020(92), 3-96 (zit. Innovation Policy Mix).
- OECD. (2022). OECD Compendium of Information on R&D Tax Incentives, 2021. Abgerufen von <<https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-compendium.pdf>> am 07.05.2022 (zit. R&D Tax Incentives).
- OECD. (2022). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing (zit. TP-Guidelines).
- OECD. (o.D.). The Pillar Two Rules in a Nutshell. Abgerufen von <<https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>> am 06.05.2022 (zit. Pillar Two Rules).
- Regierungsrat des Kantons Aargau. (2022, 8. Juni). Interpellation Yannick Berner, FDP, Aarau, vom 22. März 2022 betreffend Anwendung der Patentbox sowie Forschungs- und Entwicklungsaufwand (Umsetzung SV 17) im Kanton Aargau – Wie innovativ ist der Kanton Aargau; Beantwortung (zit. Interpellation Berner).
- Schweizerische Steuerkonferenz [SSK]. (2020). Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a Steuerharmonisierungsgesetz. Abgerufen von <https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf> am 18.03.2022 (zit. Analyse F&E).
- Schweizerische Steuerkonferenz [SSK]. (2020). Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen. Kreisschreiben 34 vom 15. Januar 2020. Abgerufen von <https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Kreisschreiben/KS34_Internkantonale_Steuerauscheidung_STAF.pdf> am 18.03.2022 (zit. KS 34).
- World Intellectual Property Organization [WIPO]. (2021). Global Innovation Index 2021. Genf: World Intellectual Property Organization.

Praxisfestlegungen der Steuerverwaltung

Fristerstreckung Steuererklärung JP Kanton Zug. Abgerufen von <<https://www.zg.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/fristerstreckung-jp>> am 12.05.2022 (zit. StV ZG Frist STE JP).

Merkblatt F&E-Zusatzabzug Kanton Aargau. Abgerufen von <<https://www.ag.ch/media/kanton-aargau/dfr/dokumente/steuern/juristische-personen/merkblaetter-zu-steuern-juristische-personen/2020-08-14-mb-fe-zusatzabzug.pdf>> am 06.05.2022 (zit. F&E-Merkblatt Kt. AG).

Steuerbuch des Kantons Zug. Abgerufen von <<https://www.zg.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/steuerbuch-zug>> am 18.03.2022 (zit. ZG StB).

Steuerbuch des Kantons Zürich. Abgerufen von <<https://www.zh.ch/de/steuern-finanzen/steuern/treuhaender/steuerbuch.html>> am 18.03.2022 (zit. ZStB).

Materialien

Bericht und Antrag vom 2. Oktober 2018 des Regierungsrats des Kantons Zug zur Änderung des Steuergesetzes (zit. Bericht revStG-ZG).

Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17, BBI 2018, 2527-2654 (zit. Botschaft SV17).

Botschaft vom 5. Juni 2015 zum Unternehmenssteuerreformgesetz III, BBI 2015, 5069-5208 (zit. Botschaft USR III).

Erlasse

DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11).
Patentbox-VO	Verordnung vom 13. November 2019 über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (SR 642.142.1).
StG-SO	Gesetz vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) des Kantons Solothurn (BGS 614.11).
StHG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14).
StAhiV	Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (SR 651.11).
PatG	Bundesgesetz vom 25. Juni 1954 über die Erfindungspatente (SR 232.14).
FIFG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und der Innovation (SR 420.1).

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Gesprächspartner Unternehmen (Quelle: Eigene Darstellung).....	22
Tabelle 2: Gesprächspartner Steuerverwaltungen (Quelle: Eigene Darstellung).....	22
Tabelle 3: Gesprächspartner Beratung/Wirtschaftsverband (Quelle: Eigene Darstellung).....	23
Tabelle 4: Nachfrage STAF-Innovationsförderung (Quelle: Eigene Darstellung).	39

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft und Kanton Aargau
AHV	Alters- und Hinterbliebenenversicherung
Art.	Artikel
BBl	Bundesblatt
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BG	Bundesgesetz
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11).
Dr.	Doktor
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
eidg. dipl.	Eidgenössisches Diplom
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
ETR	Effective Tax Rate; Effektiver Steuersatz
EU	Europäische Union
f./ff.	folgende/fortfolgende
F&E	Forschung und Entwicklung
FIFG	Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation (SR 420.1).
GloBE	Global Anti-Base Erosion-Regeln
i.S.v.	im Sinne von
inkl.	inklusive
IP	Intellectual Property; Geistiges Eigentum
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KS	Kreisschreiben

Kt.	Kanton
MEUR	Millionen Euro
Min.	Minuten
NFA	Nationaler Finanzausgleich
NID	Notional Interest Deduction; Abzug für Eigenfinanzierung
o.D.	ohne Datum
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development; Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
Patentbox-VO	Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten vom 13. November 2019 (SR 642.142.1).
PatG	Bundesgesetz über die Erfindungspatente (SR 232.14).
resp.	respektive
S.	Seite
SBFI	Staatssekretariat für Bildung, Forschung und Innovation
SIA	Spontaner Informationsaustausch
SO	Kanton Solothurn
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
STAF	Vorlage Steuerreform und AHV-Finanzierung
StAhiV	Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (SR 651.11).
StB	Steuerbuch
StG-SO	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 (BGS 614.11).
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14).
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14).
StV	Steuerverwaltung
Stv.	Stellvertretend

SV17	Steuervorlage 17
TP	Transfer Price; Verrechnungspreis
USR III	Unternehmenssteuerreform III
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
WTO	World Trade Organization; Welthandelsorganisation
z.B.	zum Beispiel
ZG	Kanton Zug

A Einleitung

1 Gegenstand und Zielsetzung

In der Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 nahm das schweizerische Stimmvolk die Vorlage *Steuerreform und AHV-Finanzierung* (STAF) an.¹ Mit Inkrafttreten der Vorlage auf den 1. Januar 2020 wurden nicht nur die privilegierten Steuerstatus abgeschafft, es wurden auch Massnahmen zur steuerlichen Innovationsförderung in das Steuergesetz aufgenommen, namentlich die Patentbox und der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Mit der Reform soll eine international akzeptierte, wettbewerbsfähige Steuerbelastung sichergestellt und damit der Forschungs- und Wirtschaftsstandort Schweiz gestärkt werden.²

Die Schweiz ist weltweit eines der Länder mit der höchsten Innovationskraft. Sie belegt gemäss *Global Innovation Index* seit dem Jahr 2011 ununterbrochen den ersten Rang im Index der innovativsten Nationen, zuletzt 2021.³ Auch in anderen relevanten Statistiken – bspw. bei der Patentqualität – belegt die Schweiz regelmässig Spitzenplätze.⁴ Der Forschungsstandort steht aber zunehmend unter Wettbewerbsdruck. Die Zahl der forschenden Schweizer Unternehmen nimmt seit einigen Jahren kontinuierlich ab, wobei sich F&E-Investitionen zunehmend auf eine kleinere Anzahl von Unternehmen konzentrieren.⁵ Darüber hinaus intensivieren immer mehr Staaten die steuerliche F&E-Förderung, um Aktivitäten mit hoher Wertschöpfung anzuziehen.⁶

Die eingangs erwähnten Ziele können nur erreicht werden, wenn die Steuerpflichtigen die entsprechenden Instrumente auch in Anspruch nehmen.⁷ Der Nutzen der genannten Instrumente ist in der Literatur umstritten: Die Qualifikationen reichen von *attraktiv für innovative Unternehmen*⁸ bis *potentiell toter Buchstabe*⁹.

Die Diskussion dieser Massnahmen fand allerdings bis jetzt vor allem auf theoretischer Ebene statt. Da die STAF-Förderinstrumente erst per Steuerjahr 2020 in Kraft getreten sind und die

¹ Vgl. Bundeskanzlei, Abs. 1.

² Vgl. Botschaft SV17, S. 2547.

³ Vgl. WIPO, S. 22.

⁴ Vgl. BREITINGER/DIERKS/RAUSCH, S. 61.

⁵ Vgl. KPMG, S. 5.

⁶ Vgl. PRENDINA DUTLER, S. 151.

⁷ Vorausgesetzt die Massnahmen sind geeignet, die wirtschafts- und steuerpolitischen Ziele zu erfüllen. Diese Frage wird in der vorliegenden Abhandlung nicht bearbeitet. Die Lehrmeinungen dazu variieren je nach Ausgestaltung der Instrumente. Für Beispiele ökonomischer Analysen steuerlicher Forschungsförderung vgl. OECD, *Innovation Policy Mix*, S. 11 ff.; ENGLISCH, S. 577 ff.; KLODT/LANG, S. 349 ff.

⁸ Vgl. MARTY/FREY, Abs. 5.

⁹ Vgl. SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 344.

betreffende Steuererklärung grundsätzlich in der Folgeperiode eingereicht werden muss¹⁰, wurden bis dato nur wenige empirisch belegbare Erkenntnisse publiziert.¹¹ Mittlerweile dürften die meisten Steuerpflichtigen die Steuererklärung 2020 eingereicht haben und die Unternehmen und Unternehmer/innen sollten sich inzwischen mit diesen Massnahmen auseinandergesetzt und eine Inanspruchnahme geprüft sowie gegebenenfalls mit den Steuerbehörden besprochen haben. Daher ist nun ein geeigneter Zeitpunkt, eine erste Bestandesaufnahme zur STAF-Innovationsförderung durchzuführen.

Mit der vorliegenden Arbeit werden die zwei folgenden Forschungsfragen beantwortet:

- Wie hoch ist die Nachfrage nach den Fördermassnahmen in der Praxis? (=Nachfrage)
- Welche Faktoren sind seitens der Steuerpflichtigen relevant für die Inanspruchnahme der Fördermassnahmen? (=Determinanten)

Die Beantwortung der Forschungsfragen erfordert jeweils unterschiedliche methodische Zugänge. Für die erste Forschungsfrage wird die Nachfrage nach den beiden Massnahmen eruiert, die jeweils eine quantifizierbare Grösse darstellt und mittels statistischer Methode erfasst werden kann. Ziel der zweiten Forschungsfrage ist es, ein Verständnis für die bestimmenden Faktoren der Inanspruchnahme zu gewinnen, wozu sich die Verwendung qualitativer Methoden anbietet. Beiden Methoden ist gemein, dass dabei theoretisch fundierte, literaturbasierte Hypothesen geprüft werden.

Dabei wird eine positive Analyse durchgeführt, deren Ziel es ist, die Nachfrage sowie die bestimmenden Faktoren oder Hemmnisse zu eruieren. Es ist nicht Ziel dieser Arbeit, eine Bewertung der Massnahmen durchzuführen. Neben der grundsätzlichen Eignung der betreffenden Massnahmen, die gesetzten Ziele zu erreichen, müssten dazu weitere Parameter wie bspw. die Steuerbelastung im Ausland oder die Steuerelastizität der Unternehmen analysiert werden.¹² Entsprechend werden in der vorliegenden Abhandlung auch keine Anpassungen oder Verbesserungen der Massnahmen postuliert, da dies bedingt, dass zunächst allfällige Optimierungspotentiale identifiziert werden. Da in der Literatur bisher wenig zu dieser Thematik publiziert wurde, soll initial ein breites Spektrum hinsichtlich der Anzahl der geprüften Hypothesen als auch betreffend die Anzahl der befragten Parteien abgedeckt werden.

10 Der Kanton Zug gewährt juristischen Personen eine erstreckte Einreichfrist von 15 Monaten, ohne dass eine Begründung verlangt würde; vgl. StV ZG Frist STE JP.

11 Zur Darlegung des bisherigen Untersuchungsstands vgl. Abschnitt C.1.

12 Vgl. Botschaft SV17, S. 2595 ff.

2 Vorgehen

Die vorliegende Untersuchung ist in vier Teile gegliedert. Nach der Einleitung wird im zweiten Teil ein Überblick über die STAF und deren relevante Komponenten gegeben. Dabei werden die Instrumente und massgeblichen Normen erläutert, die den Gegenstand dieser Analyse bilden.

Auf den theoretischen Teil folgt im dritten Kapitel die empirische Analyse des Untersuchungsgegenstands. Dazu wird eingangs ein Überblick über die bisher publizierte Literatur gegeben. Anschliessend wird das Erhebungsdesign präsentiert, wobei die verwendeten Stichproben sowie die Analyse- und die Auswertungsmethoden erläutert und motiviert werden. Darauf folgt die Herleitung der zu prüfenden Hypothesen und die Präsentation der Ergebnisse.

Im vierten Kapitel werden die Resultate zusammenfassend reflektiert und deren Implikationen erörtert.

B Vorlage Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF)

1 Hintergrund und Entwicklungen

1.1 Problematik privilegierter Besteuerungsformen

Privilegierte Besteuerungsformen sind unter dem Blickwinkel des Rechtsgleichheitsgebots stets problembehaftet und bedürfen einer Rechtfertigung.¹³ Eine Verletzung der Rechtsgleichheit liegt dann vor, wenn gegen das Verbot der sachlich nicht begründeten Ungleichbehandlung bei der Gesetzgebung oder der Gesetzesanwendung verstossen wird.¹⁴

Privilegierende Steuerregime für Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften, wie auch weitere in der Verwaltungspraxis entstandene besondere Besteuerungsformen wie die Prinzipalgesellschaft und die Finanzbetriebsstätte (*Swiss Finance Branch*), standen seit geraumer Zeit unter Kritik seitens der OECD und der EU.¹⁵ So entrichtete bspw. eine Holdinggesellschaft vor der STAF-Gesetzesrevision auf kantonaler Ebene keine Steuern auf dem Reingewinn.¹⁶ Entsprechend waren nicht nur Gewinne aus Beteiligungen von der Steuer befreit, sondern, mit Ausnahme der Erträge aus schweizerischem Grundeigentum, auch alle weiteren Gewinne. Von internationaler Seite wurde an dieser Privilegierung insbesondere kritisiert, dass sie

¹³ Vgl. SIMONEK, S. 212.

¹⁴ Vgl. ESTV, Steuersystem, S. 13.

¹⁵ Vgl. SIMONEK, S. 206.

¹⁶ Vgl. HINNY, S. 24.

eine unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Erträgen vorsehe (*Ring fencing*) und damit zu einem schädlichen Steuerwettbewerb führe.¹⁷

Die Gestaltung eines attraktiven und international akzeptierten Steuersystems bedingt, dass steuerliche Förderungsmassnahmen einerseits den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen und andererseits die internationalen Verpflichtungen, insbesondere das WTO-Subventionsrecht und das Beihilfeverbot gemäss internationalen Freihandelsabkommen, beachten.¹⁸ Ausserdem müssen die Regelungen mit den von der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Standards zur Unternehmensbesteuerung in Einklang gebracht werden.

1.2 Steuern & Innovation

Zunehmender Wettbewerb und beschleunigter technologischer Wandel kennzeichnen das Umfeld, in dem Unternehmen ihren Wettbewerbsvorteil entwickeln und erhalten müssen. Die zunehmende externe Dynamik erfordert von Unternehmen die Fähigkeit zur schnellen Anpassung und die stete Erneuerung des Produkt- und Dienstleistungsportfolios.¹⁹ Innovation ist nicht nur eine erfolgskritische Disziplin unternehmerischen Handelns, sondern gilt in Forschung und Lehre als zentrale Voraussetzung für nachhaltiges Wirtschaftswachstum und Wohlstand. Für die Schweizer Wirtschaft gilt dies aufgrund ihrer Spezialisierung auf technologisch führende Produkte und Dienstleistungen besonders.²⁰

Der Zweck fiskalischer Innovationsförderung besteht darin, die Standortattraktivität für forschungsintensive Unternehmen zu stärken, indem Investitionen in Forschung und wissensbasierte Innovation steuerlich begünstigt werden.²¹ Der Steuerbelastung wird – sowohl international als auch innerhalb der Schweiz – einen wesentlichen Einfluss auf die Standortattraktivität zugeschrieben.²²

Immer mehr Staaten setzen auf die steuerliche Förderung von F&E, um Aktivitäten mit hoher Wertschöpfung anzuziehen und Innovation zu fördern.²³ Sowohl die OECD wie auch die EU erachten diesbezügliche Steuerprivilegien unter bestimmten Voraussetzungen für zulässig.²⁴

¹⁷ Vgl. Botschaft SV 17, S. 2547.

¹⁸ Vgl. GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, S. 1059.

¹⁹ Vgl. HAUSCHILDT/SALOMO, S. V.

²⁰ Vgl. BAK ECONOMICS, S. 1.

²¹ Vgl. BUNN, S. 9.

²² Vgl. WEBER, S. 8 ff.; KPMG, S. 5 ff.

²³ Vgl. Botschaft SV17, S. 2545.

²⁴ Vgl. SIMONEK, S. 212; PRENDINA DUTLER, S. 138.

1.3 Geschichte der STAF

Auslöser der STAF-Reform waren Bestrebungen seitens der EU, als schädlich angesehenen Steuerwettbewerb zu eliminieren. Der Beginn dieser Anstrengungen kann bis in das Jahr 1997 zurückverfolgt werden, als in der EU Richtlinien ausgearbeitet wurden um unionsinterne, unzuträgliche Steuerregime zu definieren.²⁵ Unter die identifizierten 66 schädlichen Steuersysteme fielen bspw. das belgische Koordinationszentrum, die Luxemburger 1929er-Holding und holländische Modelle betreffend Finanzierungstätigkeiten und Lizenzgebühren.²⁶ Die betroffenen EU-Mitgliedsstaaten sahen sich in der Folge gezwungen, diese Regelungen anzupassen oder abzuschaffen.

Im Jahr 2005 entschied die EU unilateral, dass die kantonalen Steuerregime für Statusgesellschaften gegen das Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EU verstossen.²⁷ Daraus resultierte ein Dialog zwischen Vertretern der EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz, infolgedessen sich die Schweiz 2014 verpflichtete, die betreffenden Regelungen für Statusgesellschaften aufzuheben.²⁸

Zwecks Umsetzung der vereinbarten Reformen erarbeitete der Bundesrat mit der Unternehmenssteuerreform III (USR III) ein Gesetz aus, welches die internationale Akzeptanz des schweizerischen Steuerrechts durch die Abschaffung der Steuerprivilegien für Statusgesellschaften sicherstellen sollte.²⁹ Um die Wettbewerbsfähigkeit und die finanzielle Ergiebigkeit der Gewinnsteuer für das Gemeinwesen zu garantieren, wurden in der USR III als Kompensation zu den Statusgesellschaften gewisse Regelungen vorgesehen, welche die Attraktivität der Schweiz erhalten sollten, aber internationalen Standards entsprachen.³⁰ Dieser erste Anpassungsversuch des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts an internationale Vorgaben mittels USR III ist in der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017 gescheitert.³¹

Am 5. Dezember 2017 verabschiedete die EU zwei Listen mit sogenannten Steueroasen, die gestützt auf Kriterien der Steuertransparenz, Steuergerechtigkeit einschliesslich präferentieller Steuerregime, sowie der Umsetzung von Anti-BEPS-Massnahmen verfasst wurde.³² Auf einer schwarzen Liste wurden unkooperative Staaten, wie bspw. Panama oder die Vereinigte Arabi-

²⁵ Vgl. HINNY, S. 10.

²⁶ Vgl. PRENDINA DUTLER, S. 136.

²⁷ Vgl. BUCHER/ARNET, S. 6.

²⁸ Vgl. EFD, Joint Statement, Abs. 3.

²⁹ Vgl. Botschaft USR III, S. 5071 ff.

³⁰ Vgl. BUCHER/ARNET, S. 7.

³¹ Vgl. SIMONEK, S. 207.

³² Vgl. Botschaft SV 17, S. 2542f.

sche Emirate, geführt. Länder auf der schwarzen Liste sahen sich mit Reputationsrisiken, Einschränkungen bei der Verwendung von EU-Mitteln und steuerlichen Massnahmen konfrontiert.³³ Letztere umfassen bspw. strengere Kontrollen und Dokumentationspflichten bei internationalen Transaktionen oder die Erhebung von Quellensteuern bei Transaktionen mit betreffenden Nationen.

Diejenigen Länder, welche gegenüber der EU verbindliche Zusagen zur Änderung der beanstandeten Steuerpraktiken gemacht hatten – darunter die Schweiz – wurden zwecks weiterer Beobachtung auf eine graue Liste gesetzt.³⁴ Mit dieser Massnahme verlieh die EU ihren Bestrebungen Nachdruck, auch in Drittländern die eigenen Steuerstandards durchzusetzen.

Im Lichte des Reformzwangs und der zeitlichen Dringlichkeit hat der Bundesrat darauffolgend die Steuervorlage 17 (SV 17) entwickelt, die den entgegengesetzten Interessen der politischen Anspruchsgruppen besser gerecht werden und die technische Komplexität der Gesetzesrevision reduzieren sollte.³⁵ Um das Risiko eines erneuten Scheiterns an der Urne zu vermeiden, suchte das Parlament parteiübergreifend nach mehrheitsfähigen Kompromissvorschlägen.³⁶ Die parlamentarische Diskussion führte dazu, dass neben den steuerlichen Elementen auch eine Bestimmung zur Verbesserung der AHV-Finanzierung, anstelle der Erhöhung der Familienzulagen wie in der USR III vorgesehen, in die Vorlage aufgenommen wurde.³⁷ Aufgrund dieser Modifikation der bundesrätlichen Vorlage wurde diese in *Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung* (STAF) umbenannt.

Die Vorlage wurde am 19. Mai 2019 mit einem Ja- Stimmenanteil von 66,4 % vom Stimmvolk angenommen und trat auf den 1. Januar 2020 in Kraft.

³³ Vgl. SCHMIDT, Abs. 4.

³⁴ Vgl. BUCHER/ARNET, S. 7.

³⁵ Vgl. Botschaft SV17, S. 2569.

³⁶ Vgl. BUCHER/ARNDT, S. 8.

³⁷ Vgl. BUCHER/ARNDT, S. 8.

2 Übersicht über die einzelnen STAF-Elemente

2.1 Aufhebung der kantonalen Statusgesellschaften und der Prinzipalgesellschaften und Finanzbetriebsstätten auf Bundesebene

Mit dem Inkrafttreten der STAF wurde – wie von der EU gefordert – die Rechtsgrundlage für die privilegierte fiskalische Behandlung kantonalen Statusgesellschaften aufgehoben.³⁸ Folglich unterstehen die betreffenden Unternehmen fortan der ordentlichen Besteuerung. Zeitgleich mit der Aufhebung der Statusgesellschaften auf kantonaler Ebene wurde auch die präferentielle Behandlung von Konzernzentralen, unter dem Begriff der Prinzipalgesellschaft, und von konzerninternen Finanzierungsstrukturen (*Swiss Finance Branches*) abgeschafft.³⁹

2.2 Aufdeckung stiller Reserven

Aufgrund steuersystematischer Erwägungen sollen nur diejenigen Erträge vollumfänglich besteuert werden, die auf den Teil des Wertzuwachses entfallen, der während der ordentlichen Steuerpflicht in der Schweiz entstanden ist.⁴⁰ Dagegen sollen Wertzuwächse tiefer oder gar nicht besteuert werden, die auf eine Periode der privilegierten Besteuerung resp. fehlender Steuerpflicht entfallen. In Form einer Übergangsmassnahme erhalten folglich ehemals privilegiert besteuerte Gesellschaften die Möglichkeit, die während dem Sonderstatus geschaffenen stillen Reserven aufzudecken und steuerreduzierend einzusetzen.⁴¹ Dazu stehen den Unternehmen zwei Optionen offen.

Einerseits können die stillen Reserven im Rahmen eines *Step-Up*-Modells steuerlich aufgedeckt werden, wobei es sich um eine steuersystematische Realisation der stillen Reserven handelt.⁴² Nach der Aufdeckung erfolgt die Abschreibung des Reserve-Substrats zulasten des ordentlichen Gewinns über fünf bzw. maximal zehn Jahre.

Alternativ können Steuerpflichtige die anerkannten stillen Reserven im Rahmen der sogenannten Sondersatzlösung während fünf Jahren zu einem privilegierten Steuersatz sukzessive aufdecken.⁴³ Im Gegensatz zum *Step-Up* kommt es bei dieser Lösung im Zeitpunkt des Statuswechsels nicht zu einer steuerbilanztechnischen Aufdeckung von stillen Reserven. Aufgrund ihrer Tarifhoheit steht es den Kantonen grundsätzlich frei, den Sondertarif festzulegen.⁴⁴

³⁸ Vgl. HINNY, S. 23.

³⁹ Vgl. Bundesrat, Abschaffung Bundespraxen, Abs. 1.

⁴⁰ Vgl. Botschaft SV17, S. 2567.

⁴¹ Vgl. HINNY, S. 24 ff.

⁴² Vgl. HINNY, S. 35 ff.

⁴³ Vgl. BUCHER/ARNDT, S. 9 f.

⁴⁴ Vgl. HINNY, S. 33.

2.3 Abzug von Zinsen auf Eigenkapital

Mit dem Abzug für Eigenfinanzierung ist es den Kantonen möglich, persönlich und wirtschaftlich zugehörigen juristischen Personen einen zusätzlichen, kalkulatorischen Zinsabzug (*Notional Interest Deduction*, NID) für das sog. Sicherheitseigenkapital zu gewähren.⁴⁵ Der Abzug qualifiziert für kantonale Gewinnsteuerzwecke in Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips als geschäftsmässig begründeter Aufwand und soll steuerliche Nachteile bei eigenfinanzierten Gesellschaften ausgleichen.

Das Sicherheitseigenkapital bezeichnet dabei jenen Teil des Eigenkapitals, welcher langfristig über dem für die Geschäftstätigkeit notwendigen durchschnittlichen Eigenkapital liegt.⁴⁶

2.4 Entlastungsbegrenzung

Die Entlastung der steuerpflichtigen durch die neuen STAF-Elemente ist begrenzt; der Abzug für Eigenfinanzierung sowie allfällig *Step-Up*-Abschreibungen und die nachfolgend interessierenden Privilegierungen für die Patentbox (vgl. B.3.1) sowie den F&E-Zusatzabzug (vgl. B.3.2) dürfen kumuliert maximal 70 % des steuerbaren Gewinns vor diesen Reduktionen, vor Verlustverrechnung und unter Ausklammerung von qualifizierendem Netto-Beteiligungsertrag ausmachen.⁴⁷ Die Kantone können eine geringere Ermässigung, sprich eine höhere Mindestbesteuerungsquote, vorsehen.⁴⁸

Durch diese Regelung kann der Steuerausfall, der den Kantonen durch die Anwendung der Ermässigungen entsteht, begrenzt werden.

2.5 Ausdehnung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Mit der STAF wurde ebenfalls die gesetzliche Grundlage geschaffen, damit schweizerische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens für Erträge aus einem Drittstaat, die mit nicht-rückforderbaren Quellensteuern belastet sind, unter bestimmten Voraussetzungen die pauschale Steueranrechnung beanspruchen können.⁴⁹

⁴⁵ Vgl. HINNY, S. 131.

⁴⁶ Vgl. BUCHER/ARNDT, S. 11.

⁴⁷ Art. 25b Abs. 1 StHG; vgl. HINNY, S. 170.

⁴⁸ Art. 25b Abs. 3 StHG.

⁴⁹ Vgl. BUCHER/ARNDT, S. 12.

2.6 Anpassungen bei der Kapitalsteuer

Auch die besondere Behandlung der Statusgesellschaften für Kapitalsteuerzwecke ist mit Inkrafttreten der STAF entfallen.⁵⁰ Um einen Fiskalschock bei hoch eigenkapitalisierten Gesellschaften angesichts der ordentlichen Kapitalsteuerbelastung zu vermeiden, können Kantone für bestimmte Aktiven eine Ermässigung der Kapitalsteuer gewähren.⁵¹ Die Entlastung betrifft das Eigenkapital, das auf Beteiligungen sowie auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt.⁵² Bei Beteiligungen wird mit dieser Massnahme eine wirtschaftliche Mehrfachbelastung im Konzern beseitigt, bei den Patenten und vergleichbaren Rechten wird eine parallele Massnahme zur Patentbox auch für die Kapitalsteuer eingeführt.

3 **Fokus STAF-Innovationsförderung**

Zusätzlich zu den eben beschriebenen STAF-Elementen wurden die vorliegend interessierenden STAF-Innovationsförderinstrumente – bestehend aus einer Patentbox-Lösung und einem Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand – eingeführt.

3.1 Patentbox

Mit der Patentbox wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten mit einer Ermässigung von 90 % in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen.⁵³ Die Kantone können eine geringere Ermässigung vorsehen. Aufgrund der Anknüpfung am steuerbaren Gewinn zählt die Patentbox zu den Instrumenten der Output-Förderung.

Die Patentbox muss durch die Steuerpflichtigen beantragt werden und steht sowohl juristischen als auch natürlichen Personen offen.⁵⁴ Die Ermässigung wird für die Staats- und Gemeindesteuern gewährt, nicht aber für die direkte Bundessteuer.⁵⁵

Die gesetzliche Konzeption der Patentbox entspricht den Vorgaben der OECD, welche verhindern sollen, dass die Anwendung einer Patentbox zu einem schädlichen Steuerwettbewerb führt.⁵⁶ Durch diese Kompatibilität kann die internationale Akzeptanz dieser privilegierenden Steuernorm sichergestellt werden. Dieser Standard definiert einerseits die Rechte, die für eine Patentbox qualifizieren können, andererseits schreibt er die die Anwendung des *modifizierten Nexus-Ansatzes* vor. Gemäss dem Nexus-Ansatz ist die Gewährung von Steuererleichterungen

⁵⁰ Vgl. HINNY, S. 180.

⁵¹ Art. 29 Abs. 3 StHG.

⁵² Vgl. Botschaft SV17, S. 2566.

⁵³ Art. 24b Abs. 1 StHG.

⁵⁴ Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 842.

⁵⁵ Vgl. HINNY, S. 49.

⁵⁶ Vgl. Botschaft SV17, S. 2549.

nicht schädlich, sofern ein Unternehmen über ausreichende wirtschaftliche Substanz im Sinne von qualifizierender Forschung und Entwicklung verfügt.⁵⁷ Gemäss diesem Prinzip bringt die Patentbox für Gesellschaften, die keine eigene F&E betreiben (bspw. reine Lizenzverwertungsgesellschaften) keine Vorteile.⁵⁸

Die Patentbox-Regelung enthält die folgenden Kernelemente⁵⁹:

- Zunächst muss eine steuerpflichtige Person über qualifizierende Patente oder vergleichbare Schutzrechte verfügen;
- Der Nexus-Quotient muss ermittelt werden, der das Verhältnis von qualifizierendem, eigenem F&E-Aufwand zum gesamten F&E-Aufwand für die Entwicklung des betreffenden Patents oder Rechts darstellt;
- Der Reingewinn, der aus der Nutzung des Schutzrechts resultiert, muss festgestellt werden;
- Das rechnerische Produkt aus qualifizierendem Reingewinn und Nexus-Quotient wird im Umfang des kantonal festgelegten Prozentsatzes, unter Vorbehalt der Entlastungsbegrenzung, vom steuerbaren Reingewinn abgezogen;
- Zum Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox wird über die in den vergangenen zehn Jahren getätigten F&E-Aufwendungen steuerlich abgerechnet, soweit diese in der Schweiz zum Abzug gebracht wurden.

Die qualifizierenden Schutzrechte sind in Art. 24a StHG aufgeführt. Es sind dies jegliche in- und ausländische Patente, sofern ein staatliches Patent erteilt wurde und solange der rechtliche Schutz besteht. Software qualifiziert nur, wenn diese entweder im Ausland patentiert ist oder als computerimplementierte Erfindung in der Schweiz patentiert wurde.⁶⁰ Dem Patent gleichgestellt werden weitere Rechte wie bspw. Schutzzertifikate, Topographien oder Pflanzensorten. Gemäss OECD-Standard könnten zusätzlich nicht patent-geschützte Erfindungen von KMU und urheberrechtlich geschützte Software für die Patentbox qualifizieren.⁶¹ Aus Praktikabilitätsgründen wurde jedoch darauf verzichtet, diese Kategorien in die schweizerische Patentbox aufzunehmen.

⁵⁷ Vgl. Botschaft SV17, S. 2549.

⁵⁸ Vgl. SIMONEK, S. 213.

⁵⁹ Vgl. HINNY, S. 49 f.

⁶⁰ Vgl. HINNY, S. 64.

⁶¹ Vgl. Botschaft SV17, S. 2549.

Der Nexus-Quotient wird ermittelt, indem der qualifizierende F&E-Aufwand einer Unternehmung mit dem gesamten F&E-Aufwand ins Verhältnis gesetzt wird. Als qualifizierende Aufwände gelten der Aufwand für Eigenforschung und Entwicklung, durch Dritte im In- und Ausland sowie durch Konzerngesellschaften mit Sitz in der Schweiz durchgeführte F&E.⁶² Im Umkehrschluss gilt F&E, welche durch ausländische Betriebsstätten und Konzerngesellschaften erbracht wird, nicht als qualifizierend. Der Aufwand für den Erwerb von Patenten fliesst in den Nenner des Nexus-Quotienten und gilt entsprechend nicht als qualifizierender Aufwand.⁶³

Der Boxengewinn kann direkt ermittelt werden, wenn es sich bei den auf qualifizierende Schutzrechte entfallenden Erlöse um Lizenzgebühren oder Gewinn aus dem Verkauf von Patenten handelt.⁶⁴ Wenn Patente oder vergleichbare Rechte in Produkten enthalten sind, muss der betreffende Reingewinn mittels Residualmethode ermittelt werden.⁶⁵ Auf den Gewinn aus dem Verkauf der Produkte, berechnet aus Umsatz abzüglich der Herstellungs- und Gemeinkosten, werden dabei noch Abzüge für das enthaltene Markenentgelt sowie für den mit dem Produkt erzielten Routinegewinn von 6% vorgenommen.⁶⁶

Das der Patentbox zugrunde liegende Ziel ist es, die Nettogewinne aus Patenten und vergleichbaren Rechten ermässigt zu besteuern.⁶⁷ Bei der erstmaligen Geltendmachung der Patentbox muss der in den zehn vorangehenden Steuerperioden berücksichtigte F&E-Aufwand für die betreffenden Schutzrechte hinzugerechnet und somit steuerlich aktiviert werden, um den bisherigen Fiskaleffekt zu neutralisieren.⁶⁸ Die Wahl der Abrechnungsmethode steht den Kantonen frei.⁶⁹

Die jeweiligen Steuergesetze sehen dabei verschiedene Varianten vor, bspw. die Abrechnungsmethode, die Aufschublösung, die Realisations- resp. Verrechnungslösung oder das Einmaleredigungsverfahren⁷⁰:

- Abrechnungsmethode: Diese Variante zeichnet sich durch die sofortige Realisation und Aufrechnung des bisherigen F&E-Aufwands bei Eintritt in die Patentbox aus. Diese Methode ist allenfalls mit einem signifikanten Liquiditätsabfluss verbunden. Es wird

⁶² Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 844.

⁶³ Vgl. HINNY, S. 71.

⁶⁴ Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 843.

⁶⁵ Vgl. HINNY, S. 77 ff.

⁶⁶ Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 843.

⁶⁷ Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 847.

⁶⁸ Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 847.

⁶⁹ Art. 24b Abs. 3 StHG.

⁷⁰ Vgl. RITSCHER/HOLZER/KASCHE/CIESLA, S.6 ff.; HINNY, S. 96.

eine versteuerte stille Reserve gebildet, welche in den Folgejahren in der Patentbox abgeschrieben wird.

- Aufschublösung: Diese Methode bewirkt ebenfalls die sofortige Realisation und Aufrechnung des bisherigen F&E-Aufwands bei Boxeneintritt. Allerdings kann die Zahlung der Eintrittsbesteuerung über maximal fünf Jahre verteilt werden.
- Verrechnungslösung: Dabei werden die Patentbox-Erträge während maximal fünf Jahren mit den betreffenden F&E-Aufwänden verrechnet. Bis zur vollständigen Verrechnung werden die Boxenerträge ordentlich besteuert.
- Einmalerledigung: In diesem Verfahren wird der bisherige F&E-Aufwand beim Boxeneintritt mit einem kantonal festgelegten Sondersatz besteuert.

3.2 Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Die Kantone können 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.⁷¹

Die Kantone können eine geringere Ermässigung vorsehen. Dieses Instrument wird auf Antrag gewährt. Die Ermässigung ist für Zwecke der Staats- und Gemeindesteuern, nicht aber für die direkte Bundessteuer, abzugsfähig.⁷² Anders als bei der Patentbox steht es den Kantonen frei, diesen Abzug einzuführen.⁷³

Die Ermittlung des relevanten F&E-Aufwands bei Eigenaktivitäten basiert auf dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35 Prozent für F&E-Investitionen, wie bspw. Aufwand für Forschungsinstrumente oder Infrastrukturkosten.⁷⁴ Auftragsforschung im Inland kann im Umfang von 80% des vom Auftragnehmer in Rechnung gestellten Betrags berücksichtigt werden.⁷⁵ Der territoriale Anwendungsbereich der Norm ist auf das Gebiet der Schweiz beschränkt.⁷⁶ Aufgrund der Anknüpfung an den Produktionsfaktoren gehört der F&E-Zusatzabzug zu den Instrumenten der Input-Förderung.

Gemäss StHG-Gesetzesartikel gelten als Forschung und Entwicklung die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 des Bundesgesetzes über die

⁷¹ Art. 25a Abs. 1 StHG. Geläufige Bezeichnungen dieses Instruments sind F&E-Zusatzabzug oder *R&D super deduction*.

⁷² Vgl. HINNY, S. 103.

⁷³ Vgl. HINNY, S. 103.

⁷⁴ Art. 25a Abs. 3 lit. a StHG; vgl. EICHENBERGER/MIRKOVIC, S. 853 f.

⁷⁵ Art. 25a Abs. 3 lit. b StHG.

⁷⁶ Vgl. EICHENBERGER/MIRKOVIC, S. 854.

Förderung der Forschung und Innovation (FIFG).⁷⁷ Aus dem Wortlaut des FIFG ergibt sich, dass sowohl Grundlagenforschung als auch anwendungsorientierte Forschung, d.h. die Forschung im Hinblick auf praxisorientierte Problemlösungen als F&E i.S.v. Art. 25a StHG gelten.⁷⁸ Eine grosse Herausforderung besteht darin, aufgrund des Gesetzeslautes qualifizierende von nicht-qualifizierenden F&E-Tätigkeiten abzugrenzen.⁷⁹

C Empirische Analyse der STAF-Innovationsförderung

1 Bisheriger Untersuchungsstand

Zur Nachfrage nach den STAF-Innovationsförderungsmassnahmen bemerken BÖHI & SCHERER, dass die erwartete Fülle von Patentbox-Anträgen bisher ausblieb und entsprechende Anträge als Einzelfälle bezeichnet werden können (Stand 5. Oktober 2020).⁸⁰ Für den Kanton Solothurn berichtet BRINER, dass der F&E-Zusatzabzug nur von einzelnen Unternehmen in Anspruch genommen wird (Stand 26. August 2021).⁸¹ Im selben Kanton kommuniziert die kantonale Steuerverwaltung, dass 15 Solothurner Firmen zwecks Eintritts in die Patentbox mit dem Steueramt in Kontakt stünden (Stand 25. November 2020).⁸² Branchenspezifisch stellen NABHOLZ & ROM fest, dass die Patentbox trotz steuerlicher Attraktivität noch nicht in der Finanzindustrie angekommen zu sein scheint und dass es in den Kantonen, aus denen über 85 % der Wertschöpfung der Finanzindustrie stammen, noch keinem der etablierten Finanzdienstleister gelungen ist, sich mit den Steuerbehörden auf eine Patentboxbesteuerung zu einigen (Stand Februar 2021).⁸³

Eine explorative Analyse der Determinanten hat KPMG im Rahmen einer Studie zur Wettbewerbsfähigkeit der steuerlichen F&E-Investitionsförderung in der Schweiz durchgeführt. Diese wurde im Auftrag des Staatssekretariats für Bildung, Forschung und Innovation (SBFI) verfasst.⁸⁴ In einer quantitativen, nicht-repräsentativen Umfrage wurde herausgefunden, dass die Nichtgeltendmachung der Massnahmen mit nicht-qualifizierenden F&E-Aktivitäten, zu hohem administrativem Aufwand, Schwierigkeiten bei der Informationsbeschaffung und zu geringen steuerlichen Vorteilen erklärt werden kann (Stand November 2021).⁸⁵ Darüber hinaus wurden

⁷⁷ Art. 25a Abs. 2 StHG.

⁷⁸ Art. 2 FIFG; vgl. HINNY, S. 110 ff.

⁷⁹ Vgl. HINNY, S. 110.

⁸⁰ Vgl. BÖHI/SCHERER, S. 9.

⁸¹ Vgl. BRINER, S. 5.

⁸² Vgl. EXPERTsuisse, S. 4.

⁸³ Vgl. NABHOLZ/ROM, S. 83.

⁸⁴ Vgl. KPMG, S. 25 ff.

⁸⁵ Vgl. KPMG, S. 25.

die tiefe Bekanntheit der Instrumente und fehlendes Steuerwissen als Gründe des Verzichts auf die Instrumente genannt.⁸⁶ Die Literatur zu den nachfragebestimmenden Faktoren wird aber zurzeit noch von theoretischen Überlegungen und Einzelfallberichten dominiert.⁸⁷ Dabei werden vor allem die Eintrittsbesteuerung der Patentbox und die technische und administrative Komplexität der gesetzlichen Vorschriften als Haupthindernisse für die Inanspruchnahme der STAF-Forschungsförderung genannt.⁸⁸

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass in der Literatur bisher primär Ausschnitte aus einzelnen Kantonen und Branchen zu Nachfrage und Determinanten der STAF-Forschungsförderung publiziert wurden. Zudem sind einige publizierte Angaben zur Nachfrage bereits veraltet.⁸⁹

2 Forschungsdesign

Die nachfolgende detaillierte Darstellung der vorliegend angewandten Methodologie trägt dazu bei, dass der Erfolg des Forschungsprozesses nicht bereits durch die Wahl ungeeigneter Methoden oder Fehler bei der Anwendung der Methoden gefährdet wird.⁹⁰ Die Beschreibung des Vorgehens ermöglicht die Nachvollziehbarkeit und Überprüfbarkeit der Resultate dadurch, dass das Verfahren explizit dokumentiert und die zugrunde liegenden Regeln offengelegt werden.⁹¹ Im folgenden Abschnitt wird das Forschungsdesign beschrieben, mit dem diese Untersuchung begangen wird.

2.1 Vorbemerkungen

Für die Wahl der geeigneten Untersuchungsmethoden sind einige grundlegende Umstände relevant, die einführend erläutert werden.

Zunächst kann festgehalten werden, dass, wie in Abschnitt C.1 illustriert, bis dato wenig über die Nachfrage nach STAF-Ermässigungen in Zusammenhang mit Innovationen publiziert worden ist. In der vorliegenden Arbeit wird also ein Themenfeld erforscht, über welches wenig bekannt ist und das bisher wenig untersucht wurde. Für eine wenig untersuchte Problemstellung ist eine initiale deskriptive Analyse sinnvoll, insbesondere bevor hypothesengeleitete Untersuchungen durchgeführt werden.⁹² Diese Analyse wird mit der Forschungsfrage 1 durchgeführt.

⁸⁶ Vgl. KPMG, S. 7.

⁸⁷ Vgl. RÖTHLISBERGER/BECK, S. 2 f.

⁸⁸ Statt vieler: SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 341.

⁸⁹ Explizit ersichtlich am Beispiel des Kantons Solothurn, vgl. Abschnitt C.4.

⁹⁰ Vgl. GLÄSER/LAUDEL, Experteninterviews, S. 29.

⁹¹ MAYRING, Sozialforschung, S. 29.

⁹² Vgl. MAIER/MAIER/RATTINGER, S. 18; Mayer, S. 36.

Die vorliegend relevanten direkten Steuern (Einkommens- und Gewinnsteuern) werden im System der gemischten Veranlagung erhoben.⁹³ Dabei haben die Steuerpflichtigen die Pflicht zur Deklaration aller massgebenden Tatsachen, während die Steuerbehörde diese Angaben überprüft und die resultierenden Steuern mittels Veranlagungsverfügung festlegt. Die STAF-Forschungsförderung wird nicht von Amtes wegen gewährt, sondern muss aktiv beantragt werden.⁹⁴ Die Verantwortung für den Entscheid über die Inanspruchnahme trägt folglich eine natürliche Person oder – bei einer juristischen Person – das zuständige Organ. Entsprechend ist der Untersuchungsgegenstand der vorliegenden Analyse der handelnde Mensch. Folglich erfordert die Beantwortung der Forschungsfrage betreffend die Determinanten der Nachfrage nach STAF-Forschungsförderung eine Methode aus der empirischen Sozialforschung.⁹⁵

Die vorliegende Analyse dient der literaturgestützten, empirischen Überprüfung von Hypothesen. Als Hypothese wird dabei eine Vermutung über einen Zusammenhang zwischen mindestens zwei Sachverhalten verstanden.⁹⁶ Das Ziel der vorliegenden empirischen Analyse selbst ist die Verwerfung (Falsifikation) der Thesen. Dahinter steht die Überlegung, dass über den Bestätigungsgrad einer Hypothese nur dann sinnvolle Aussagen zu treffen sind, wenn stets systematisch nach Fakten gesucht wird, die an den hergeleiteten Thesen zweifeln lassen oder diese schlicht falsifizieren.⁹⁷ Überstehen die Hypothesen eine Vielzahl solcher Falsifikationsversuche, erhöht sich die Sicherheit über deren treffende Beschreibung der Wirklichkeit. Diese Bestätigung ist aber nur vorläufig, weil das Auffinden von gegenteiligen empirischen Befunden nie logisch ausgeschlossen werden kann.⁹⁸

2.2 Analyse der Nachfrage nach den STAF-Innovationsfördermassnahmen

Erhebungsmethode:

Basierend auf den einleitenden Ausführungen ist zunächst eine deskriptive Aufbereitung der Nachfragezahlen angezeigt, die neben ersten Erkenntnissen über die Verteilung der relevanten Merkmale auch den Zweck erfüllt, eine Sensibilisierung für das Datenmaterial und den Forschungsgegenstand herzustellen.⁹⁹

⁹³ Vgl. ESTV, Veranlagungsverfahren, S. 1.

⁹⁴ Vgl. Art. 24b Abs. 1 StHG; Art. 25a Abs. 1 StHG.

⁹⁵ Vgl. MAIER/MAIER/RATTINGER, S. 18; MAYER, S. 17.

⁹⁶ Vgl. KROMREY/ROOSE/STRÜBING, S. 47.

⁹⁷ Vgl. MEIER/MEIER/RATTINGER, S. 18; KROMREY/ROOSE/STRÜBING, S. 80 ff.

⁹⁸ Vgl. MEIER/MEIER/RATTINGER, S. 18.

⁹⁹ Vgl. MAIER/MAIER/RATTINGER, S. 35.

Der Modus zur Erhebung der Nachfrage-Daten ist im vorliegenden Fall das Querschnittsdesign, da die Datenerhebung auf eine kurze Zeitspanne beschränkt war, in der eine einmalige Erhebung der Eigenschaften (Variablenwerte) bei einer bestimmten Anzahl von Untersuchungseinheiten stattgefunden hat.¹⁰⁰

Um eine Messung auf Exaktheit und Fehlerfreiheit zu prüfen, existieren zwei wesentliche Gütekriterien, nämlich die Validität (Gültigkeit) und die Reliabilität (Verlässlichkeit).¹⁰¹ Die Validität ist das Mass für die Brauchbarkeit von Forschungsmethoden und fragt, ob eine Forschungsmethode geeignet ist, den Forschungsgegenstand zu messen¹⁰². Die Reliabilität bezeichnet die Stabilität der Messwerte, die mit der betreffenden Forschungsmethode gewonnen werden.¹⁰³ Damit ist gemeint, dass ein Messinstrument bei einer wiederholten Messung desselben Objekts dasselbe Messresultat liefert.¹⁰⁴

Da das gesuchte Merkmal in der Realität vorliegt und somit keiner Operationalisierung bedarf¹⁰⁵, kann die Messung als valide bezeichnet werden. Da einige Steuerverwaltungen jedoch eine Bandbreite der Fallzahlen angegeben haben, die zudem vom jeweiligen kantonalen Veranlagungsstand abhängig ist, dürfte eine Diskrepanz zwischen den tatsächlichen und den kommunizierten Werten bestehen. Dadurch kann keine absolute Verlässlichkeit der Messung angenommen werden.

Auswertungsmethode:

Die deskriptive Auswertung des zur Verfügung stehenden Datenmaterials stellt den Ausgangspunkt jeder empirischen Untersuchung dar.¹⁰⁶ Da die beiden Nachfrage-Parameter (Patentbox und F&E-Zusatzabzug) einzeln und getrennt betrachtet werden, handelt es sich um eine univariate Analyse.¹⁰⁷ Der erste Schritt einer univariaten Analyse besteht darin, die Ausgangsdaten derart zu organisieren, dass die in ihnen enthaltenen Informationen in kondensierter Form zum Ausdruck gebracht werden können.¹⁰⁸

Dazu werden die gewonnenen Rohdaten darauf untersucht, wie bestimmte Merkmale in der Population verteilt sind.¹⁰⁹ Die daraus resultierende Zusammenfassung der Ausprägungen mit

¹⁰⁰ Vgl. KROMREY/ROOSE/STRÜBING, S. 96.

¹⁰¹ Vgl. JÄGER/REINECKE, S. 31.

¹⁰² Vgl. ATTESLANDER, S. 228.

¹⁰³ Vgl. ATTESLANDER, S. 229.

¹⁰⁴ Vgl. GHANBARI, S. 45.

¹⁰⁵ Vgl. GHANBARI, S. 39.

¹⁰⁶ Vgl. MAIER/MAIER/RATTINGER, S. 35.

¹⁰⁷ Vgl. BENNINGHAUS, S. 29.

¹⁰⁸ Vgl. BENNINGHAUS, S. 30.

¹⁰⁹ Vgl. MÜLLER-BENEDICT, S. 40.

den dazugehörigen Häufigkeiten wird mittels einer Häufigkeitstabelle dargestellt. Die Ergebnisse werden in Abschnitt C.4 präsentiert.

Stichprobe:

Eine Grundgesamtheit besteht aus all denjenigen Elementen resp. Untersuchungseinheiten oder Merkmalsträgern, über die eine Aussage getroffen werden soll. Eine Stichprobe aus einer Grundgesamtheit ist eine zufällige Auswahl von Elementen, bei der jedes Element die Chance hat, ausgewählt zu werden.¹¹⁰

Zur Erhebung der Nachfragedaten wurden sämtliche kantonalen Steuerverwaltungen sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung per E-Mail angeschrieben. Die Stichprobe besteht aus denjenigen Kantonen, die die betreffenden Informationen zur Verfügung gestellt haben. Da jedes Objekt der Grundgesamtheit (hier die kantonalen Steuerverwaltungen) die gleiche Chance hatte in die Auswahl zu gelangen, ist das Auswahlverfahren als repräsentative, einfache Zufallsstichprobe zu qualifizieren.¹¹¹

2.3 Analyse der Determinanten der Nachfrage nach den STAF-Innovationsförderungsmassnahmen

Erhebungsmethode:

Wie in den Vorbemerkungen erläutert, wird die Entscheidung über die Inanspruchnahme der STAF-Innovationsförderungsmassnahmen von Individuen (natürlichen Personen oder Mitgliedern von Gesellschaftsorganen) getroffen, die sich an den Rahmenbedingungen des schweizerischen Steuerrechts orientieren. Das bedeutet, dass eine Erklärung resp. Gründe für soziales Verhalten gefunden werden müssen.

Für die Suche nach solchen Kausalmechanismen eignen sich qualitative empirische Methoden.¹¹² Um Zugang zu spezifischem, persönlichem Wissen in Bezug auf die organisatorischen und institutionellen Prozesse der Entscheidungsfindung zu erhalten, eignet sich besonders das Experteninterview.¹¹³ Darüber hinaus ist diese Methode gut zur explorativen Erschliessung eines wenig untersuchten Forschungsgebiets geeignet.¹¹⁴

¹¹⁰ Vgl. MÜLLER-BENEDICT, S. 129.

¹¹¹ Vgl. KROMREY/ROOSE/STRÜBING, S. 278.

¹¹² Vgl. GLÄSER/LAUDEL, Experteninterviews, S. 28.

¹¹³ Vgl. MEUSER/NAGEL, S. 72 f.

¹¹⁴ Vgl. BOGNER/MENZ, S. 7; JÄGER/REINECKE, S. 31.

Da während den Befragungen verschiedene Themen behandelt werden, empfiehlt sich die Form des halbstandardisierten Leitfadeninterviews.¹¹⁵ Dabei bildet eine vorbereitete Liste mit definierten, offenen Fragen die Gesprächsgrundlage. Durch den konsequenten Einsatz dieses Interview-Rasters wird die Vergleichbarkeit der Daten erhöht und sichergestellt, dass keine wesentlichen Aspekte der Forschungsfrage übersehen werden.¹¹⁶ Einschränkend soll dazu erwähnt werden, dass Fragen teilweise aufgrund der verfügbaren Zeit oder der Anwendbarkeit auf den individuellen Fall weggelassen wurden.

Expertengespräche sind als Datenerhebungsmethode nicht unumstritten. Einerseits unterliegt dieses Erhebungsinstrument keinen strikten methodologischen Regeln, wodurch aufgrund der fehlenden Sicherheit und Klarheit eines starren Methodengerüsts das Risiko der willkürlichen Methodenanwendung besteht.¹¹⁷ Andererseits bergen Interviews das Potential, sozialpsychologisch induzierte, systematische Erhebungsfehler zu produzieren.¹¹⁸ Um ein Bewusstsein für allfällige Fehlerquellen zu schaffen, wird nachfolgend ein kurzer Überblick über mögliche Verzerrungen bei Befragungen gegeben.¹¹⁹

Auf Ebene des Befragers kann auf verschiedene Weise bewusst oder unbewusst Einfluss auf die Antworten genommen werden. Bereits die Frageformulierung kann einen Einfluss auf die Antwort haben.¹²⁰ Der Einfluss von sprachlichen Formulierungen wirkt dabei nicht nur auf Einstellungs- und Meinungsfragen, sondern setzt auch bei kognitiven Prozessen, etwa bei subjektiven Einschätzungen, an.¹²¹ Werden mehrere Interviews zum selben Thema durchgeführt, besteht das Risiko, dass Interviewer die Fragen unbewusst so umformulieren dass diese einen suggestiven Charakter annehmen.¹²² Im Gegensatz zu diesen unbewussten Verzerrungen kann ein Interview auch bewusst mit manipulativen Fragen oder gezielt gestalteten Fragereihenfolgen unzulässig gelenkt werden.¹²³ Darüber hinaus können Missverständnisse aufgrund unterschiedlicher Wortauslegungen auftreten, wobei auch die unbewusste Umdeutung von Aussagen an die Erwartungen des Interviewers möglich ist.¹²⁴ Eine zu starre Anwendung des Leitfadens

¹¹⁵ Vgl. GLÄSER/LAUDEL, Experteninterviews, S. 111.

¹¹⁶ Vgl. MAYER, S. 37.

¹¹⁷ Vgl. JÄGER/REINECKE, S. 67.

¹¹⁸ Vgl. MAIER/MAIER/RATTINGER, S. 16; Der zugrundeliegende Mechanismus wird mit Reaktivität bezeichnet. Dieses Phänomen beschreibt die Veränderung der Reaktionen einer Person aufgrund einer künstlichen Interviewsituation gegenüber deren natürlichem Verhalten, vgl. WENNINGER, S. 428.

¹¹⁹ Für eine ausführliche Diskussion zu Messproblemen bei Befragungen vgl. SCHOLL, S. 209 ff.

¹²⁰ Vgl. SCHOLL, S. 213.

¹²¹ Vgl. SCHOLL, S. 214.

¹²² Vgl. JÄGER/REINECKE, S. 41.

¹²³ Vgl. SCHOLL, S. 216 ff.

¹²⁴ Vgl. JÄGER/REINECKE, S. 67.

kann das situative, flexible Reagieren auf die Aussagen des Gesprächspartners verhindern und somit die Datenqualität negativ beeinträchtigen.¹²⁵

Der Erfolg eines qualitativen Interviews wird zudem erheblich von der fachlichen Expertise und der Auskunftsbereitschaft der befragten Fachperson bestimmt.¹²⁶ Auf Ebene der Befragten ist die Tendenz zu sozial erwünschten Antworten gut dokumentiert, die sich in unaufrichtigen Aussagen manifestieren kann.¹²⁷ Gerade bei stark normativ geprägten Themen, wie bspw. der persönlichen Einstellung zu Steuern, sind nicht-valide Antworten beobachtbar.¹²⁸ Da mit den gestellten Fragen sensible Bereiche tangiert werden (Steuer- resp. Geschäftsgeheimnis), kann es sein, dass die Interviewpartner mit als bedrohlich empfundenen Fragen konfrontiert werden. In diesem Fall kann es vorkommen, dass die Fragen mit formalen Antwortstilen bewältigt werden, etwa durch diffuse, undifferenzierte Urteile, Akquieszenz oder der Verweigerung der Antwort.¹²⁹ Schlussendlich kann die Datenqualität auch aufgrund der Unempfänglichkeit für den Kommunikationsstil des Interviewers verschlechtert werden.¹³⁰

Bei qualitativen Forschungsmethoden können aus methodologischen Gründen nicht dieselben Qualitätskriterien angewandt werden wie bei quantitativer Forschung.¹³¹ In der Literatur wird eine Vielzahl von Gütekriterien für die qualitative Forschung im Allgemeinen und die Befragung im Besonderen genannt.¹³² So leitet sich der Qualitätsanspruch qualitativer Forschung gemäss FROSCHAUER & LUEGER aus der methodologischen Positionierung, ihrer konsequenten strategischen und verfahrenstechnischen Umsetzung sowie der argumentativen Aufarbeitung für die Rezipienten, im Sinne der sorgfältigen Absicherung der Geltungsbegründung, ab.¹³³ Als Kriterien der Wissenschaftlichkeit von Befragungen postuliert ATTESLANDER die systematische Zielgerichtetheit der Forschung und die theoretische Kontrolle der Befragung.¹³⁴

Generell kann gesagt werden, dass sich potentielle Qualitätslücken von Befragungen durch Transparenz und methodische Strukturierung schliessen lassen. Diesen Gütekriterien wird mit dem vorliegenden Methodenbericht Rechnung getragen.

¹²⁵ Vgl. JÄGER/REINECKE, S. 68.

¹²⁶ Vgl. GLÄSER/LAUDEL, Qualitätsunterschiede zwischen Experten, S. 137.

¹²⁷ Vgl. SCHOLL, S. 219 ff.

¹²⁸ Vgl. SCHOLL, S. 223.

¹²⁹ Vgl. SCHOLL, S. 225 ff.

¹³⁰ Vgl. JÄGER/REINECKE, S. 67 f.

¹³¹ Ausführlich begründet in FROSCHAUER/LUEGER, S. 166; JÄGER/REINECKE, S. 31 f.

¹³² Vgl. MAYRING, Sozialforschung, S. 144 ff.; KROMREY/ROOSE/STRÜBING, S. 242 ff.

¹³³ Vgl. FROSCHAUER/LUEGER, S. 170.

¹³⁴ Vgl. ATTESLANDER, S. 111; ähnlich auch JÄGER/REINECKE, S. 32.

Auswertungsmethode:

Als Methode zur Auswertung der in den Expertengesprächen generierten Daten soll die qualitative Inhaltsanalyse angewandt werden, da dieses Werkzeug insbesondere zur Hypothesenprüfung geeignet ist.¹³⁵ Die qualitative Inhaltsanalyse kann dabei verschiedene Grundformen annehmen. Bei der Analyse von Gesprächen auf Basis eines aus der Literatur und Theorie abgeleiteten Interview-Rasters bietet sich die Grundform der Strukturierung an, bei der mittels deduktiver Kategorienanwendung diejenigen Aspekte aus dem Material extrahiert werden, die zur Überprüfung der Thesen relevant sind.¹³⁶

Im Zentrum steht dabei ein theoretisch fundiertes Kategoriensystem, welches an das Material angelegt wird und durch welches die Aspekte definiert werden, die aus den Daten herausgefiltert werden sollen.¹³⁷ Das erlaubt die systematische, schrittweise Analyse des Gesprächsinhalts.

Das Verfahren gliedert sich in mehrere Arbeitsschritte, die wie folgt subsumiert werden können:

1. *Bestimmung der Analyseeinheiten:* Zu Beginn der Analyse muss das Ausgangsmaterial definiert werden, da mit der Inhaltsanalyse lediglich eine Auswertung von bereits vorhandenen Rohdaten vorgenommen wird.¹³⁸ Vorliegend werden zuvor aufgenommene Interviews ausgewertet, vgl. Interview-Verzeichnis im Anhang.
2. *Festlegung des Kategoriensystems:* Welche Inhalte aus dem Material extrahiert werden sollen, wird durch theoriegeleitet entwickelte Kategorien festgelegt. Diese können für eine feinere Auflösung der Betrachtung in weitere Unterkategorien resp. Aspekte unterteilt werden.¹³⁹ Diese Kategorien entsprechen den Thesen, welche im Rahmen dieser Untersuchung überprüft werden sollen. Das Kategoriensystem dient gleichzeitig als Interview-Raster. Die Entwicklung des Kategoriensystems wird in Kapitel C.3 vorgenommen.
3. *Materialdurchlauf:* In diesem Schritt werden die Rohdaten mit Hilfe des zuvor erstellten Kategoriensystems analysiert. Zunächst werden die Fundstellen im Material bezeichnet, in denen die Kategorie angesprochen wird, anschliessend wird das Material herausgeschrieben und auf den konkreten Aussagegehalt reduziert.¹⁴⁰

¹³⁵ Vgl. MAYRING, Inhaltsanalyse, S. 25.

¹³⁶ Vgl. MAYRING, Sozialforschung, S. 115; Mayring, Inhaltsanalyse, S. 98.

¹³⁷ Vgl. MAYRING, Sozialforschung, S. 114.

¹³⁸ Vgl. MAYRING, Inhaltsanalyse, S. 52 f.

¹³⁹ Vgl. MAYRING, Inhaltsanalyse, S. 92 ff.

¹⁴⁰ Vgl. MAYRING, Inhaltsanalyse, S. 92 ff.; S. 69; SCHOLL, S. 72 f.

4. *Ergebnisaufbereitung*: Die aus der Extraktion gewonnenen Ergebnisse werden schliesslich schrittweise pro Kategorie zusammengefasst.¹⁴¹ Die Ergebnisse werden in Abschnitt C.5 präsentiert.

Zur Qualitätssicherung bei der Datenauswertung wird vor allem Wert auf Transparenz und Systematik des Vorgehens gefordert.¹⁴² MAYRING postuliert betreffend die Inhaltsanalysetechnik weitere spezifische Gütekriterien.¹⁴³ Diese beziehen sich besonders auf die Identifikation von Fehlerquellen im Forschungsprozess und können nicht genau gemessen werden, dienen aber als Referenz der wissenschaftlichen Gestaltung des Forschungsdesigns. Die meisten dieser Kriterien sind darauf ausgerichtet, Verzerrungen bei der Datenbearbeitung durch mehrere Forschende zu vermeiden. Drei generell relevante Kriterien werden folgend kurz illustriert.

Vorab steht die semantische Gültigkeit, die sich in der Angemessenheit des Kategoriensystems ausdrückt.¹⁴⁴ Die Überprüfung kann durch den Vergleich der Hypothesen mit den zugewiesenen Fundstellen sowie der Homogenität der korrespondierenden Interview-Aussagen erfolgen. Ein weiterer Faktor ist die Reproduzierbarkeit, die sich aus der Explizitheit und der Exaktheit der Vorgehensbeschreibung ergibt.¹⁴⁵ Ebenfalls wird die Stichprobengültigkeit genannt, für die die üblichen Kriterien der qualitativen Stichprobebeziehung gelten.¹⁴⁶

Stichprobe:

Steht bei der Stichprobenbildung in der quantitativen Forschung die statistische Repräsentativität im Vordergrund, ist in der qualitativen Forschung die Relevanz der untersuchten Elemente entscheidend.¹⁴⁷ Die Auswahl der Interviewpartner erfolgte nicht-zufallsgesteuert im Verfahren der gezielten Auswahl, bei der die Gesprächsteilnehmer planvoll, aufgrund vorheriger Überlegungen und beschreibbaren Kriterien selektiert wurden.¹⁴⁸ Bewusste Auswahlen eignen sich insbesondere für hypothesentestende Untersuchungen.¹⁴⁹

Die gezielte Auswahl erfolgte vorliegend nach zwei vorab festgelegten Kriterien. Einerseits wurden nur Fachpersonen mit erwartungsgemäss vorhandenem Expertenwissen befragt und andererseits wurde auf eine möglichst breite Diversifikation der jeweiligen Expertise-Perspektive geachtet. Die Festlegung dieser Merkmalskombination richtet sich nach der Relevanz für die

¹⁴¹ Vgl. MAYRING, Inhaltsanalyse, S. 98 f.

¹⁴² Vgl. JÄGER/REINECKE, S. 55.

¹⁴³ Vgl. MAYRING, Inhaltsanalyse, S. 118 ff.

¹⁴⁴ Vgl. MAYRING, Inhaltsanalyse, S. 119.

¹⁴⁵ Vgl. MAYRING, Inhaltsanalyse, S. 120.

¹⁴⁶ Vgl. MAYRING, Inhaltsanalyse, S. 119.

¹⁴⁷ Vgl. FLICK, S. 57.

¹⁴⁸ Vgl. KROMREY/ROOSE/STRÜBING, S. 268.

¹⁴⁹ Vgl. KROMREY/ROOSE/STRÜBING, S. 268.

Fragestellung der Untersuchung. In der vorliegenden Abhandlung sollen die Perspektiven der Unternehmen, der Steuerverwaltungen und der Beratung einbezogen werden. Zu diesem Zweck wurden Gespräche mit den folgenden Personen geführt:

Perspektive Unternehmen:

<i>Person</i>	<i>Firma</i>	<i>Position</i>
Ulrika Boberg	Advertima Vision AG	Financial Accountant
Florian Kuchen	SensoPro AG	CFO
Ernst Basler	Carrosserie HESS AG	CFO
Dr. Florian Regli	F. Hoffmann-La Roche AG	Area Tax Director
Lukas Aepli	Syngenta AG	Swiss Tax Manager

Tabelle 1: Gesprächspartner Unternehmen (Quelle: Eigene Darstellung).

Die Perspektive der Unternehmen beinhaltet ein Start-Up (*Advertima*), ein KMU (*SensoPro*, *Carrosserie HESS*) sowie zwei MNE (*F. Hoffmann-La Roche*, *Syngenta*). *Advertima* und *Carrosserie HESS* nehmen keine STAF-Forschungsförderung in Anspruch, verfügen aber über Schutzrechte, die für die Patentbox qualifizieren würden. *SensoPro* macht in der Steuerperiode 2020 den F&E-Zusatzabzug geltend. Die MNE-Interviewpartner haben keine Angaben zu der Inanspruchnahme der Instrumente gemacht, sich aber bereit erklärt, die Fragen im Grundsatz aus der Sicht grosser, internationaler Unternehmen und im Lichte ihrer Qualifikation als diplomierte Steuerexperten zu beantworten.

Perspektive Steuerverwaltungen:

<i>Person</i>	<i>StV</i>	<i>Position</i>
Carolina Melly	Schaffhausen	Leiterin Abt. JP
Florence Schmid	Aargau	Fachspezialistin
Remo Keller	Basel-Landschaft	Vorsteher-Stellvertreter
Michael Büchi	Thurgau	Abteilungsleiter JP
Daniel Messmer	St. Gallen	Teamleiter
Rahel Rutz	Obwalden	Vorsteherin
Simon Schlumpf	Zug	Leiter Abt. JP

Tabelle 2: Gesprächspartner Steuerverwaltungen (Quelle: Eigene Darstellung).

Um eine diversifizierte Sicht auf die Thematik zu erhalten, wurde bei der Auswahl der Behördenvertreter auf die Variation der Umsetzungsparameter geachtet. So gewährt bspw. der Kanton Zug eine Patentbox-Ermässigung in der Höhe von 90 %, während diese im Kanton Thurgau 40% beträgt. Der Kanton Obwalden gewährt einen Zusatzabzug für F&E-Aufwand von 50 %, der Kanton Basel-Landschaft einen zusätzlichen Abzug von 20 %.

Perspektive Beratung/Wirtschaftsverband:

<i>Person</i>	<i>Firma</i>	<i>Position</i>
Andrea Bäscher	Eversheds Sutherland AG	Partner
Benjamin Trunz	Provida Consulting AG	eidg. dipl. Steuerexperte
Lukas Scherer	Prager Dreifuss AG	Counsel
Olivier Eichenberger	KPMG AG	Director
Dr. Christian Frey	economiesuisse	Stv. Leiter Finanzen & Steuern

Tabelle 3: Gesprächspartner Beratung/Wirtschaftsverband (Quelle: Eigene Darstellung).

Die Perspektive der Beratung deckt dabei ein Kundensegment von Start-Ups (mit wenigen Mitarbeitern) bis MNE ab. Die Vertreter der Steuerberatung sind allesamt eidgenössisch diplomierte Steuerexperten. Ergänzt wird diese Gruppe durch einen Vertreter des grössten Wirtschaftsdachverbands der Schweiz (economiesuisse).

Bei diesem Auswahlverfahren kann zwar eine vollständig willkürliche Selektion der Untersuchungselemente ausgeschlossen werden, es erfüllt allerdings die Forderung, ein verkleinertes Abbild der Grundgesamtheit zu konstruieren, nur insofern, als dass einige wenige vorher festgelegte Merkmale in der Stichprobe repräsentiert werden.¹⁵⁰

Die Qualitätssicherung soll zum einen durch die Anzahl der befragten Personen und zum anderen durch die Auswahl von Repräsentanten aus verschiedenen Umweltkontexten, um eine grosse strukturelle Variation zu erreichen, betrieben werden. Aus Überlappungen und Differenzen der individuellen Wahrnehmungen soll so ein Einblick in typische Fälle resultieren.¹⁵¹

¹⁵⁰ Vgl. KROMREY/ROOSE/STRÜBING, S. 268.

¹⁵¹ Vgl. JÄGER/REINECKE, S. 39.

3 Entwicklung der Hypothesen

Ausgangslage der vorliegenden Untersuchung stellen theoretisch fundierte, literaturbasierte Hypothesen dar, welche betreffend die Forschungsfrage 1 mittels quantitativer Methode und für Forschungsfrage 2 mittels qualitativer Methode überprüft werden. Die Thesen zu den Determinanten bilden ebenfalls das Kategoriensystem für die Auswertung, das zugleich als Interview-Raster dient. Die Thesen werden im folgenden Kapitel entwickelt.

3.1 Nachfrage

H1: Die Nachfrage nach der Patentbox ist hoch, da das Instrument eine wesentliche Steuerersparnis bewirken kann.

Eine tiefe Steuerbelastung wird von Steuerpflichtigen im Allgemeinen und forschenden Betrieben im Besonderen als attraktiver Standortfaktor empfunden.¹⁵² Sowohl theoretisch als auch empirisch gilt als gesichert, dass Patentboxen eine wesentliche Steuerersparnis bewirken können.¹⁵³ Auch die schweizerische Patentbox ermöglicht eine signifikante Reduktion der Gewinnsteuern.¹⁵⁴ Entsprechend dürfte die Nachfrage nach diesem Instrument hoch sein.

Die Hypothese enthält den Indikator «hoch», dessen Bestimmung im gegebenen Kontext schwierig ist. So könnte bspw. ein bestimmter Anteil derjenigen Steuerpflichtigen, die die Masnahme nachfragen, an deren Gesamtzahl als Grundlage dienen. Dagegen spricht, dass dabei die tatsächliche Anzahl der überhaupt infrage kommenden Gesellschaften, wie auch Unternehmen ohne steuerbare Gewinne, ausgeblendet werden. Eine Bemessung aus volkswirtschaftlicher Perspektive wäre ebenfalls möglich.¹⁵⁵ Da die statistische Beschreibung der Nachfragezahlen in der vorliegenden Analyse einen deskriptiven Charakter hat und einen ersten Eindruck vermitteln soll, wird auf eine quantitative Bestimmung des Indikators verzichtet und stattdessen auf den Eindruck der befragten Steuerverwaltungen und Fachpersonen abgestellt.

Zu erwähnen ist, dass die Nachfrage nach der Patentbox von einer Vielzahl an Drittvariablen beeinflusst werden dürfte, bspw. dem kantonalen Steuersatz, der IP-Strategie resp. dem Vorhandensein und Alter von Schutzrechten sowie die Methode der Eintrittsbesteuerung.¹⁵⁶ Der Einfluss dieser Variablen wird im Rahmen der vorliegenden Analyse nicht untersucht.

¹⁵² Vgl. Abschnitt B.1.2.

¹⁵³ Vgl. FELDER, S. 113 ff.

¹⁵⁴ Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 849; TADDEI/DIETSCHI/DETKEN/FRISCHKNECHT, S. 3.

¹⁵⁵ P. Beerstecher, persönliche Kommunikation, 25. März 2022.

¹⁵⁶ Vgl. BAK ECONOMICS, S. 2; SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 342; UEBELHART/BELLWALD, S. 847 f.

H2: Die Nachfrage nach dem F&E-Zusatzabzug ist hoch, da die Zugangsschwelle bewusst niedrig angesetzt ist.

Der F&E-Zusatzabzug bietet ebenfalls eine grundsätzlich attraktive Option, die Steuerbelastung zu senken.¹⁵⁷ Ausserdem hat der Gesetzgeber die Zugangsschwelle für diese Ermässigung bewusst niedrig angesetzt, damit auch Steuerpflichtige davon profitieren können, welche über wenig spezifisches Steuerwissen verfügen.¹⁵⁸ Somit lässt auch dieses Instrument eine hohe Nachfrage erwarten. Für die Definition des Indikators «hoch» vgl. H1.

H3: Die Nachfrage nach dem F&E-Zusatzabzug ist höher als die Nachfrage nach der Patentbox.

Der Anwendungsbereich der Patentbox ist auf bestimmte Schutzrechte beschränkt. Der sachliche Anwendungsbereich des F&E-Zusatzabzugs hingegen ist breiter und deckt auch Forschung ab, die erfolglos bleibt oder nicht in der Erlangung eines Schutzrechts kulminiert.¹⁵⁹ Demnach sind die Anforderungen an den qualifizierenden F&E-Aufwand für die Inanspruchnahme des Zusatzabzugs tiefer angesetzt als bei der Patentbox. Darüber hinaus wird für die Input-Förderung sowohl seitens der Steuerpflichtigen als auch der Verwaltungsbehörden ein kleinerer administrativer Aufwand antizipiert.¹⁶⁰ Aus diesen Erwägungen wird abgeleitet, dass die Nachfrage nach dem F&E-Zusatzabzug höher ausfällt als nach der Patentbox.

3.2 Determinanten, allgemein

H4: Die Massnahmen sind bei den Steuerpflichtigen nicht bekannt.

Die vorliegend betroffenen Steuerarten werden im System der gemischten Veranlagung erhoben, welches eine hohe Mitwirkungspflicht der Steuersubjekte erfordert. Die Inanspruchnahme der STAF-Forschungsförderung setzt die Kenntnis der verschiedenen Massnahmen voraus. Steuerwissen, insbesondere hinsichtlich der technischen Aspekte des Steuerrechts, unterliegt aber individuellen Schwankungen.¹⁶¹ Kennen die Steuerpflichtigen die Instrumente nicht, können sie sie nicht in Anspruch nehmen.

¹⁵⁷ Vgl. SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 343; RÖTHLISBERGER/BECK, S. 2.

¹⁵⁸ Vgl. HINNY, S. 102 ff.

¹⁵⁹ Vgl. EICHENBERGER/MIRKOVIC, S. 855 f.

¹⁶⁰ Vgl. Botschaft SV17, S. 2552.

¹⁶¹ Vgl. SAAD, S. 1074; ASRINANDA, S. 547 f.

H5: Die Optimierung der Steuerfunktion ist nicht Priorität der Eigentümer resp. des Managements.

Der Staat als öffentliches Gemeinwesen in Form des Bundes, der Kantone und der Gemeinden braucht Finanzmittel, um öffentliche Aufgaben wahrnehmen zu können.¹⁶² Mit diesen Geldern werden bspw. Schulen gebaut oder die Löhne der Exekutivorgane bezahlt. Aus sozialpolitischen Überlegungen hat das Steuersystem auch eine Umverteilungsfunktion.¹⁶³ Diese finanzpolitischen Gestaltungsmassnahmen resultieren in einem attraktiven, stabilen Marktumfeld mit gut ausgebauter Infrastruktur, hohem Bildungsstand, ausgeprägter sozialer Kohäsion und hoher Sicherheit.¹⁶⁴ Dadurch wird die Grundlage zur Entfaltung wirtschaftlicher Tätigkeit geschaffen.¹⁶⁵ Da die Steuerpflichtigen den Zusammenhang zwischen Steuerzahlungen und zuträglichen Umweltfaktoren erkennen, identifizieren sie Steuern nicht als Belastungsfaktor, den es zu minimieren gilt.¹⁶⁶

In der Literatur ist dokumentiert, dass Unternehmen grundsätzlich daran interessiert sind, die Kosten ihrer Steuerstrategie zu minimieren.¹⁶⁷ Das muss aber nicht bedeuten, dass dabei die konsequente Reduktion der Steuerbelastung im Fokus liegt. Neben dem Steuerbetrag sind weitere Kostenfaktoren relevant, bspw. der administrative Aufwand im Zusammenhang mit der Erstellung der Steuerdeklaration oder anderweitigen Dokumentationspflichten, die Kosten für externe Beratung und Auslagen im Zusammenhang mit der Beilegung allfälliger Steuerstreitigkeiten.¹⁶⁸ Wenn die Reduktion der Komplexität der Steuerfunktion und die Vermeidung von Steuerprüfungen prioritär sind, kann ein Verzicht auf die Inanspruchnahme von aufwändigen steuerreduzierenden Instrumenten Sinn ergeben.

H6: Andere fiskalische Anreize und steuerrechtliche Instrumente konkurrieren aufgrund des besseren Kosten-Nutzen-Verhältnisses mit der Nachfrage nach STAF-Innovationsförderung.

Begleitend zu den besonderen Gewinnermittlungsvorschriften der STAF haben viele Kantone zwecks Erhaltung der interkantonalen und internationalen Wettbewerbsfähigkeit die Reduktion

¹⁶² Vgl. ARNOLD/FEDERSPIEL/BREGY, S. 10.

¹⁶³ Vgl. ARNOLD/FEDERSPIEL/BREGY, S. 13.

¹⁶⁴ Vgl. ESTV, Steuersystem, S. 29.

¹⁶⁵ Vgl. ADAM, S. 19 ff.

¹⁶⁶ Vgl. BROULIS, S. 1 ff.

¹⁶⁷ Vgl. EICHFELDER/SCHORN, S. 191 ff.

¹⁶⁸ Vgl. SLEMROD/BLUMENTHAL, S. 425 ff.

der Gewinn- und Kapitalsteuersätze beschlossen.¹⁶⁹ Dadurch wurde die ordentliche Steuerbelastung bereits ohne zusätzlichen Aufwand seitens der Steuerpflichtigen teilweise signifikant gesenkt.¹⁷⁰

Neben den Ersatzmassnahmen sieht die STAF-Vorlage Übergangsmassnahmen vor, die im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven infolge eines Statuswechsels geltend gemacht werden können. Diese Massnahmen haben eine zeitlich begrenzte Verringerung der Steuerbelastung zur Folge, wobei der altrechtliche *Step-Up* der Entlastungsbegrenzung unterliegt.¹⁷¹ Gemäss Literatur wird erwartet, dass nach Auslaufen der Übergangsbestimmungen vermehrt die fiskalische Innovationsförderung geltend gemacht wird.¹⁷²

Unternehmen können auch von wirtschaftspolitischen Steuererleichterungen in Form von kantonalen Standortförderungsmassnahmen profitieren.¹⁷³ Dabei können Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Domizilkantons dienen, für maximal zehn Jahre teilweise oder vollumfänglich von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit werden. Gemäss SIMONEK bedingt dieser Förderansatz in der Regel ein bestimmtes Investitionsvolumen, die Schaffung einer gewissen Anzahl Arbeitsplätze, eine nachhaltige Gewinnerwartung und die Beibehaltung des Steuerdomizils über einen festgesetzten Zeitraum.¹⁷⁴

Da die Inanspruchnahme der STAF-Massnahmen einen genügend hohen Gewinn bedingt, können die Bestimmungen betreffend die interperiodische Verlustverrechnung einen negativen Einfluss auf die Nachfrage haben.¹⁷⁵ Die Vorjahresverluste sind vor den STAF-Entlastungen und vor der interkantonalen Steuerauscheidung zu berücksichtigen.¹⁷⁶ Vom Reingewinn einer Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit diese bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.¹⁷⁷

Alle genannten Aspekte haben eine steuermindernde Wirkung. Sie führen, gegebenenfalls, zu einer grösseren Steuerersparnis, können mit geringerem Aufwand in Anspruch genommen werden als die STAF-Innovationsförderung oder werden von Amts wegen berücksichtigt. Das kann

¹⁶⁹ Vgl. SIMONEK, S. 208 f.

¹⁷⁰ Vgl. BAK ECONOMICS, S. 1.

¹⁷¹ Vgl. KELLER, S. 24 f.; vgl. Art. 25b Abs. 1 StHG.

¹⁷² Vgl. BRINER, S. 5.

¹⁷³ Vgl. ERB-ZIMET, Abs. 5; Art. 5 resp. Art. 23 Abs. 3 StHG.

¹⁷⁴ Vgl. SIMONEK, S. 221.

¹⁷⁵ Vgl. Art. 31 Abs. 1 und Art. 67 Abs. 1 DBG.

¹⁷⁶ Vgl. KELLER, S. 28.

¹⁷⁷ Vgl. SIMONEK, S. 243 ff.

dafür sorgen, dass diese Massnahmen und Instrumente mit der STAF-Forschungsförderung konkurrieren und eine Inanspruchnahme nicht stattfindet.

H7: Das Kosten-Nutzen-Verhältnis der Instrumente wird als unattraktiv empfunden.

Die Inanspruchnahme der STAF-Innovationsförderung ist, unabhängig vom konkreten Instrument, mit erheblichem Aufwand verbunden.

In der Literatur wird insbesondere bemerkt, dass die mit den Massnahmen verbundenen Dokumentationspflichten (*Tracking and Tracing*) zu hoch resp. zu teuer in der Implementation sein könnten.¹⁷⁸ Bspw. wird betreffend die Patentbox auf die Schwierigkeit der Berechnung der qualifizierenden Boxen-Erträge hingewiesen, welche zudem direkt oder indirekt erfolgen kann.¹⁷⁹ Bezüglich dem F&E-Zusatzabzug wird ersichtlich, dass sich der Nachweis des qualifizierenden Personalaufwands als schwierig erweisen kann.¹⁸⁰

Unter Umständen müssen auch betriebliche Prozesse wie bspw. die Buchhaltung oder Forschungsplanung einer Umstrukturierung unterzogen werden, um die geforderten Informationen bereitstellen zu können. Da die Prozesse so ausgestaltet werden sollten, dass die von den Steuerbehörden geforderten Dokumentationen und Belege möglichst effizient beschafft werden können, werden allenfalls kostenintensiven Reorganisationen, bspw. hinsichtlich der geschäftsbücherkonformen Datenspeicherung oder der rechtskonformen Dokumentation der Personalaufwendungen, notwendig.¹⁸¹

Die Inanspruchnahme der STAF-Innovationsförderung erfordert die Offenlegung von Informationen zu den zugrunde liegenden Innovationen. Sind diese durch gewerbliche Schutzrechte geschützt, bspw. durch ein Patent, ist die Erfindung durch die Publizitätswirkung der Anmeldung der Öffentlichkeit bekannt.¹⁸² Neben juristischen Schutzstrategien kann auch von faktischen Schutzstrategien Gebrauch gemacht werden, bei denen der Schutz des geistigen Eigentums durch informelle Massnahmen gewährleistet werden soll, bspw. durch kurze Innovations- und Produktzyklen, Beherrschung der Wertschöpfungskette oder, insbesondere, durch Geheimhaltung.¹⁸³ Besonders der F&E-Zusatzabzug erfordert aufgrund der umfangreichen Do-

¹⁷⁸ Stellvertretend für viele: SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 340 ff.

¹⁷⁹ Vgl. NABHOLZ/ROM, S. 83 ff.; SIMONEK, S. 215.

¹⁸⁰ Vgl. BRINER, S. 6; ACKERMANN, S. 48 f.

¹⁸¹ Vgl. RENTSCH/WIGGER, S. 3.

¹⁸² Vgl. SPULBER, S. 13.

¹⁸³ Vgl. GASSMANN/BADER, S. 34.

kumentationspflichten die detaillierte Offenlegung von Angaben zu der qualifizierenden Forschung gegenüber den Steuerbehörden.¹⁸⁴ In Bezug auf die Patentbox besteht das Risiko, dass sensible Geschäftsinformationen aus Patentbox-Rulings im Rahmen des SIA im Ausland offengelegt werden.¹⁸⁵ Allenfalls messen Unternehmen der Vertraulichkeit der Daten, respektive der Präferenz, diese nicht mit den Steuerbehörden oder der Öffentlichkeit zu teilen, einen höheren Stellenwert als einer potentiellen Steuerersparnis bei.

Die Literatur impliziert teilweise, dass Steuerpflichtige aufgrund der technischen Komplexität der Massnahmen auf die Unterstützung einer Steuerabteilung im Unternehmen oder auf externe Beratung angewiesen sind, um von den Massnahmen zu profitieren zu können.¹⁸⁶

H8: Mangelnde Kooperation mit den kantonalen StV hemmt die Inanspruchnahme der Massnahmen.

Die kantonalen Steuerbehörden haben einen signifikanten Ermessensspielraum bei der Gewährung der Massnahmen. Aufgrund der technischen Komplexität ist ein pragmatisches Verhältnis mit den Steuerbehörden vorteilhaft resp. nötig.¹⁸⁷ Es existieren jedoch steuerpolitische Aspekte, die die Steuerbehörden zu Zurückhaltung bei der Gewährung der Massnahmen motivieren könnten.

In jüngerer Zeit stossen Steuererleichterungen, insbesondere für grössere Unternehmen, bei der Bevölkerung auf Widerstand.¹⁸⁸ Die korrespondierenden Debatten werden zunehmend polarisierter und emotionaler geführt.¹⁸⁹ Zudem dürfte der Finanzbedarf der öffentlichen Hand zwecks Bewältigung der Folgen vergangener und künftiger Krisen, wie z.B. der Corona-Pandemie, steigen.¹⁹⁰

Auch kann sich die Gewährung des F&E-Zusatzabzugs, je nach Kanton, aufgrund der Mechanik des nationalen Finanzausgleichs (NFA) als kostspielig erweisen.¹⁹¹ Der NFA hat zum Ziel, die Finanzautonomie der Kantone zu stärken und die Disparitäten, die sich aus der Finanz- und

¹⁸⁴ Im Kanton Solothurn sind bspw. die folgenden Beweisdokumente zur Eigenforschung notwendig: Organigramm des F&E-Bereichs, Personalliste der F&E-Mitarbeiter mit deren direkten Personalkosten, Roadmap der F&E-Projekte (Projekttitle, Ziel, Inhalt, Methode, Vorgehensweise, Arbeitsplan, Zeitrahmen, Neuheit der zu erwartenden Erkenntnisse), Nachweis der qualifizierenden Projekte gemäss Frascati-Handbuch, prozentuale Aufteilung der direkten Personalkosten auf die qualifizierenden Projekte, Nachweis der direkten Personalkosten gemäss Handelsrecht; vgl. EXPERTsuisse, S. 5; BRINER, S. 6.

¹⁸⁵ Art. 9 Abs. 1 lit. a StAhiV; GEBERT, S. 5; KUHN/EICHENBERGER, S. 10.

¹⁸⁶ Vgl. NABHOLZ/ROM, S. 81; RÖTHLISBERGER/BECK, S. 2.

¹⁸⁷ Vgl. SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 345.

¹⁸⁸ Bspw. lehnten die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger die Abschaffung der Emissionsabgabe in der Volksabstimmung vom 13. Februar 2022 mit 62,7 Prozent Nein-Stimmen deutlich ab; vgl. EFD, BG Stempelabgaben, Abs. 6.

¹⁸⁹ Vgl. GENTSCH, Abs. 2.

¹⁹⁰ Vgl. MARTY, Abs. 3.

¹⁹¹ Vgl. Bericht revStG-ZG, S. 22.

Steuerautonomie der Kantone ergeben, zu reduzieren.¹⁹² Aufgrund des Wegfalls der Regelungen für Statusgesellschaften beim Ressourcenausgleich wurde auch der NFA im Rahmen der STAF in mehreren zentralen Punkten reformiert.¹⁹³

Der tieferen steuerlichen Ausschöpfung von Unternehmensgewinnen wird neu mit zwei Zeta-Faktoren Rechnung getragen.¹⁹⁴ Die gesamten Gewinne der juristischen Personen werden grundsätzlich mit dem Faktor Zeta-1 gewichtet, der dem Quotienten aus der steuerlichen Ausschöpfung der Gewinne juristischer Personen und der steuerlichen Ausschöpfung der Einkommen natürlicher Personen entspricht. Der Faktor Zeta-2 bezieht sich darüber hinaus auf die Gewinne in der Patentbox und repräsentiert die durchschnittliche steuerliche Entlastung dieser Gewinne im Vergleich zu den ordentlich besteuerten Gewinnen. Da die Einführung der Patentbox für die Kantone obligatorisch ist, wird sie bei der Bestimmung der massgeblichen Gewinne einbezogen. Demgegenüber werden die fakultativ gewährten F&E-Abzüge nur indirekt über die steuerliche Ausschöpfung der juristischen Personen und damit im Faktor Zeta-1 berücksichtigt. Konkret bedeutet das, dass die Kantone für die Gewährung der Patentbox über den NFA kompensiert werden, während sie die Kosten für die Gewährung des nicht zwingenden F&E-Zusatzabzugs selbst tragen.¹⁹⁵

H9: Die Steuerpflichtigen benötigen mehr Vorlaufzeit für die Inanspruchnahme der Massnahmen.

Die Implementation der STAF erfolgte unter hohem Zeitdruck, da die Steuerprivilegien für Statusgesellschaften nicht mehr im Einklang mit internationalen Standards standen. Die Zeit zwischen STAF-Abstimmung und Inkrafttreten der Vorlage war daher vergleichsweise kurz. Auf die Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 folgte bereits per 1. Januar 2020 die Einführung der betreffenden Reformen. Da die Inanspruchnahme der Massnahmen aufgrund der technischen Komplexität, der Vielzahl an Gestaltungsoptionen und den damit verbundenen administrativen Dokumentationspflichten einen grossen Planungsaufwand bedeutet, dürften viele Steuerpflichtige einen höheren Zeitbedarf für die Strategiefestlegung aufweisen, um unmittelbar von der STAF-Forschungsförderung profitieren zu können.¹⁹⁶

Will ein Unternehmen bereits in der Steuerperiode 2020 von der Patentbox profitieren, bedingt dies ein Schutzrecht, welches bis Ende des Steuerjahres 2020 erteilt sein muss.¹⁹⁷ Da für die

¹⁹² ESTV, Steuersystem, S. 23.

¹⁹³ Vgl. BRÜLHART/SCHMIDHEINY, S. 42.

¹⁹⁴ Zur reformierten Mechanik ausführlich: Botschaft SV17, S. 2561 ff.

¹⁹⁵ BRÜLISAUER, S. 70.

¹⁹⁶ Vgl. HINNY, S. 76 ff.

¹⁹⁷ Vgl. TADDEI/DIETSCHI/DETKEN/FRISCHKNECHT, S. 4.

Eintragung und die Gültigkeit eines Schutzrechts bestimmte Voraussetzungen gelten, kann das jeweilige Erteilungsverfahren einige Zeit beanspruchen. Allenfalls behindern zeitliche Aspekte die Inanspruchnahme der Massnahmen.

H10: Generelle rechtliche Unsicherheiten betreffend die Umsetzung der Massnahmen sorgen zum jetzigen Zeitpunkt für Zurückhaltung bei der NF.

Die Umsetzung der Vorlage ist auch zum jetzigen Zeitpunkt mit rechtlichen Unsicherheiten verbunden. Während in den Abschnitten C.3.3 und C.3.4 detailliert auf massnahmenspezifische Unklarheiten eingegangen wird, sind einige Aspekte beiden Instrumenten gemein.

Grundsätzlich ist zwischen den verschiedenen kantonalen Praxisfestlegungen eine erhebliche Disparität festzustellen. Während einige Kantone sehr detaillierte Wegleitungen und Praxishinweise publiziert haben, sind bei anderen keine oder nur oberflächliche vorhanden.¹⁹⁸

Im Falle einer interkantonalen Steuerauscheidung besteht erhebliches Potenzial für Disharmonisierung.¹⁹⁹ Aufgrund des Ermessensspielraums der Kantone bei der Einführung der STAF-Massnahmen bestehen erhebliche kantonale Unterschiede bei der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns.²⁰⁰ Zwar hat die Schweizerische Steuerkonferenz zwischenzeitlich ein Kreisschreiben publiziert, in dem die Grundsätze der Steuerauscheidung bei Beanspruchung von STAF-Ermässigungen festgehalten werden.²⁰¹ Der Kanton Thurgau hat jedoch bereits angekündigt, in bestimmten Fällen vom SSK-Kreisschreiben abweichen zu wollen.²⁰² Darüber hinaus liefert das SSK-Kreisschreiben für den Spezialfall der Patentbox-Eintrittsbesteuerung im Lichte einer Umstrukturierung keine expliziten Anweisungen.²⁰³

Während einige Kantone die Einholung eines Steuervorbescheids betreffend die STAF-Forschungsförderung erlauben und begrüssen, gibt es Kantone, in denen den Steuerpflichtigen dieses Instrument nicht zur Verfügung steht.²⁰⁴ Der teilweise Mangel an belastbaren Praxisfestlegungen könnte zu Zurückhaltung bei der Nachfrage führen.

¹⁹⁸ Beispiele ausführlicher Erläuterungen in ZStB, Nr. 64b.1; ZG StB, Nr. 38.1; vgl. F&E-Merkblatt Kt. AG.

¹⁹⁹ Vgl. KELLER, S. 6; mit Beispielen illustriert in CONTINI, S. 31 ff.

²⁰⁰ Vgl. BÜCHI, S. 8.

²⁰¹ Vgl. SSK, KS 34, S.1 ff.; kritisch gewürdigt von BRÜLISAUER, S. 31 ff.

²⁰² Vgl. BÜCHI, S. 9 ff.

²⁰³ Vgl. SCHERER/VOGLER, Umsetzung Patentbox, S. 800 ff.

²⁰⁴ Vgl. EXPERTsuisse, S. 7.

H11: Die OECD-Mindeststeuer hat einen negativen Einfluss auf die Nachfrage nach den Instrumenten.

Die steuerlichen F&E-Fördermassnahmen könnten durch supranationale Entwicklungen konterkariert werden, wobei in der Literatur besonders der Aktionsplan *Base Erosion and Profit Shifting 2.0* der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G20) Erwähnung findet.²⁰⁵ Im Rahmen der zweiten Säule dieses Programms sollen künftig Konzerngesellschaften multinationaler Unternehmen eine Mindeststeuer von 15 % entrichten, wenn der Gesamtumsatz die Schwelle von 750 MEUR überschreitet.²⁰⁶ Der Bundesrat hat beschlossen, die Mindeststeuer mit einer Verfassungsänderung umzusetzen, wobei die betreffenden *Global Anti-Base Erosion* (GloBE)-Regelungen mit einer temporären Verordnung per 1. Januar 2024 in Kraft gesetzt werden sollen.²⁰⁷ Gemäss Plan des Bundesrats wird das Gesetz darauffolgend auf ordentlichem Wege erlassen.

Die schweizerischen Steuersätze sind im internationalen Vergleich niedrig.²⁰⁸ Da die Inanspruchnahme von STAF-Forschungsförderinstrumenten den massgeblichen GloBE-Steuersatz reduziert, können Unternehmen gegebenenfalls unter die Schwelle der GloBE-ETR von 15 % fallen. Die OECD-Mindeststeuer konterkariert möglicherweise die Vorteile der Forschungsförderung, wodurch die Inanspruchnahme unattraktiv würde.²⁰⁹

Das Instrumentarium der fiskalischen Forschungsförderung beschränkt sich nicht auf Patentboxen und Zusatzabzüge. Auf internationaler Ebene wird eine Vielzahl an Massnahmen zur Innovationsförderung eingesetzt, bspw. Steuergutschriften, Steuerfreibeträge oder privilegierte Abschreibungsregime.²¹⁰ Die Einführung alternativen Massnahmen wird auch in der Schweiz diskutiert.²¹¹ Allenfalls warten von der OECD-Mindeststeuer betroffene Unternehmen auf die Einführung von F&E-Förderinstrumenten, die keinen Einfluss auf den massgeblichen Steuersatz haben.

²⁰⁵ Stellvertretend für viele: KPMG, S. 20 ff.

²⁰⁶ Vgl. OECD, Pillar Two Rules, S. 1 ff.

²⁰⁷ Vgl. Bundesrat, Medienmitteilung OECD-Mindeststeuer.

²⁰⁸ Vgl. ESTV, Steuersystem, S. 22; BAK ECONOMICS, S. 2.

²⁰⁹ Vgl. LISSI/LAWSON, Abs. 27.

²¹⁰ Vgl. OECD, R&D Tax Incentives, S. 1 ff.

²¹¹ Vgl. LISSI/LAWSON, Abs. 26.

H12: Die Steuerpflichtigen bemühen sich aktiv um optimierende Umstrukturierungen und beziehen die Massnahmen in strategische Überlegungen ein.

Aufgrund der kantonalen Unterschiede bei der Einführung der STAF-Forschungsförderung können sich Steuerpflichtige in einer unbefriedigenden steuerlichen Situation befinden. Dieser Fall kann eintreten, wenn sich die kantonale Ausgestaltung der Patentbox als unattraktiv erweist oder wenn aus betriebswirtschaftlichen Gründen die Gewinnsteuerbelastung verringert werden soll und in einem anderen Kanton dafür die optimaleren Instrumente zur Verfügung stehen.²¹² Wenn Steuerpflichtige bestmöglich von den anwendbaren STAF-Ermässigungen profitieren möchten, stellt sich die Frage, ob sich allenfalls durch Umstrukturierungen, bspw. zwecks Umsiedelung der für die Patentbox qualifizierenden Aktiven und Passiven oder der F&E-Tätigkeiten für den Zusatzabzug, ein Optimierungspotenzial ausschöpfen lässt.²¹³

Ergo ist naheliegend, dass Steuerpflichtige die Standortwahl sowie die Strukturierung von Funktionen und Wertschöpfungsketten überdenken.²¹⁴ Bspw. kann bei der Ansiedlung von F&E-Teams innerhalb einer Unternehmensgruppe dem Umstand steuerplanerisch Rechnung getragen werden, dass F&E-Leistungen zwischen Konzerngesellschaften grundsätzlich mittels Kostenaufschlagsmethode weiterverrechnet werden können. Dies dürfte aufseiten des Auftraggebers regelmässig zu einem viel höheren qualifizierenden Aufwand führen, als wenn er die Forschung und Entwicklung selbst ausführen würde.²¹⁵ Darüber hinaus wäre bei geplanter Inanspruchnahme der Patentbox die Immigration der ausländischen F&E-Tätigkeiten vorteilhaft, damit der Nexus-Quotient maximiert werden kann, sofern dies betrieblich und strategisch möglich ist.²¹⁶

Aus der Perspektive der IP-Strategie sind ebenfalls Reformen denkbar, indem bspw. Patente strategisch zu Steuerzwecken eingesetzt werden und der Patentschutz als Mittel der Steueroptimierung genutzt wird.²¹⁷ Dieselbe Stossrichtung kann verfolgt werden, indem bestimmte Produkte bewusst so ausgestaltet werden, dass diese aufgrund der verwendeten Komponenten neu für die Patentbox qualifizieren oder die Output-Förderung aufgrund der verwendeten Technologien länger genutzt werden kann.²¹⁸

²¹² Vgl. SCHERER/VOGLER, Umsetzung Patentbox, S. 798.

²¹³ Vgl. SCHERER/VOGLER, Umsetzung Patentbox, S. 798.

²¹⁴ Vgl. NORDIN/HESS, S.4.

²¹⁵ Vgl. NABHOLZ/ROM, S. 82. Die Vergütung konzerninterner Auftragsforschung mit der Kostenaufschlagsmethode ist jedoch im Rahmen der STAF-Forschungsförderung umstritten, vgl. Abschnitt C.3.4, H17.

²¹⁶ Vgl. SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 342.

²¹⁷ Vgl. RENTSCH PARTNER/PWC, Abs. 17; RÖTHLISBERGER/BECK, S. 2.

²¹⁸ Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 843.

Wenn die STAF-Forschungsförderung als attraktiv wahrgenommen wird, sollten dementsprechend aktive Umstrukturierungsbemühungen auf den Feldern der Innovations-, IP- und Steuerstrategie beobachtet werden können.

3.3 Determinanten, Patentbox

H13: Die Inanspruchnahme der Patentbox wird aufgrund mangelnder Profitabilität der Schutzrechte verhindert.

Um einen positiven Effekt aus der Patentbox-Ermässigung zu erzielen, ist eine genügende Profitabilität der zugrunde liegenden Produkte notwendig. Die Literatur postuliert eine notwendige Profitabilität von 5-10 %.²¹⁹ Die Erzielung einer genügend hohen Gewinnmarge könnte eine Hürde für die Inanspruchnahme dieses Instruments darstellen.

H14: Die Eintrittsbesteuerung (Entry Tax) hat einen negativen Einfluss auf die Nachfrage nach der Massnahme.

Die privilegierte Besteuerung der Patentbox-Erträge und ein vollumfänglicher steuerlicher Abzug der relevanten F&E-Aufwendungen in der Vergangenheit würde in der ungewollten doppelten Steuerentlastung resultieren.²²⁰ Daher ist bei der erstmaligen Geltendmachung der Patentbox der in den zehn vorangehenden Steuerperioden steuerlich berücksichtigte F&E-Aufwand für die betreffenden Schutzrechte aufzurechnen, um den bisherigen Steuereffekt zu neutralisieren.²²¹

Die Aufrechnung vergangener Abzüge birgt den Nachteil, dass steuerliche Einmaleffekte zu Lasten der Liquidität und der Steuerquote auftreten. Deshalb können in den kantonalen Steuergesetzen alternative Modi der Eintrittsbesteuerung festgelegt werden, um den finanziellen und administrativen Aufwand für die Steuerpflichtigen zu minimieren.²²² Nichtsdestotrotz wird die Entrichtung der Entry Tax in der Literatur als Hindernis für den Eintritt in die Patentbox gesehen.²²³

²¹⁹ Vgl. SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 341; RENTSCH PARTNER/PWC, Abs. 5; HOFFMANN & PARTNER, S. 1; RÖTHLISBERGER/BECK, S. 2; BÖHI/SCHERER, S. 9.

²²⁰ Vgl. Botschaft SV17, S. 2589.

²²¹ Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 847.

²²² Vgl. Abschnitt B.3.1.

²²³ Stellvertretend für viele: SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 341.

H15: Rechtliche Unsicherheiten sorgen zum jetzigen Zeitpunkt für Zurückhaltung bei der Nachfrage nach der Patentbox.

Mit der Inanspruchnahme der Patentbox sind eine Vielzahl an rechtlichen Unsicherheiten verbunden, die bis dato noch nicht abschliessend geklärt worden sind.

So ist die Anerkennung der auf dem Nexus-Ansatz basierenden Patentbox im internationalen Kontext nicht garantiert, da Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit EU-Primärrecht bestehen.²²⁴ Wenn auch unwahrscheinlich, ist es doch möglich, dass Steuerpflichtige ein funktionierendes Boxenregime aufgrund supranationaler Entwicklungen wiederum aufwändig umgestalten müssen.

Für die Berechnung des Boxengewinns ist der modifizierte Nexus-Ansatz zu berücksichtigen. Jedoch ist weder in Art. 24 StHG noch in der Patentbox-VO festgelegt, welche F&E-Aufwendungen resp. Tätigkeiten konkret für die Berechnung des Nexus-Quotienten massgeblich sind.²²⁵ Eine weitere Unsicherheit in Bezug auf die Festsetzung des Nexus-Quotienten ergibt sich, wenn Schutzrechte im Rahmen von Umstrukturierungen von Startups auf etablierte Unternehmen übertragen werden. Während der Aufwand für erworbene Patente den Nexus-Quotienten grundsätzlich reduziert, argumentieren NABHOLZ & ROM in diesem Falle für die Übernahme des Nexus-Quotienten durch die empfangende Gesellschaft.²²⁶ Aufgrund der gesetzlichen Festlegung der Betrachtungsfrist der Quotienten-Berechnung auf die laufende sowie die zehn vorangehenden Steuerperioden fällt bei älteren Patenten gegebenenfalls vor diesem Zeitrahmen angefallener Aufwand ausser Betracht. Gemäss Literatur lassen die gesetzlichen Bestimmungen aber die Möglichkeit einer freiwilligen Nachweispflicht zu, bei der den Steuerbehörden weiter zurückliegende Aufwände nachgewiesen werden könnten.²²⁷

Darüber hinaus kann sich die Bestimmung der historischen F&E-Kosten für den Boxeneintritt aufgrund fehlender Dokumentation schwierig bis unmöglich gestalten. Bis dato dürften die wenigsten Unternehmen eine Buchhaltung geführt haben, welche unmittelbar auf die Ermittlung des auf Schutzrechte entfallenden F&E-Aufwands ausgerichtet war.²²⁸ Aufgrund des rechtlichen Spielraums sind die Steuerpflichtigen wiederum auf ein pragmatisches Einvernehmen mit den Steuerbehörden angewiesen.

²²⁴ Vgl. ENGLISCH, S. 580; HINNY, S. 68.

²²⁵ Vgl. HINNY, S. 70, UEBELHART/BELLWALD, S. 845 f.

²²⁶ Vgl. NABHOLZ/ROM, S. 86; ähnliche Ansicht betreffend akquirierte Patente in UEBELHART/BELLWALD, S. 844 f.

²²⁷ Vgl. UEBELHART/BELLWALD, S. 845.

²²⁸ Vgl. SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 345.

Eine weitere rechtliche Unklarheit ergibt sich hinsichtlich der Folgen eines (un-)freiwilligen Ausscheidens aus der Patentbox. Insbesondere die Behandlung von allfällig vorhandenen versteuerten stillen Reserven bedingt die einvernehmliche Regelung mit dem Steueramt.²²⁹

Auch auf patentrechtlicher Ebene ergeben sich Unsicherheitsfaktoren, die für ein Zuwarten mit Patentierungsentscheiden und folglich der Inanspruchnahme von Ermässigungen sprechen können. Die Modernisierung des Patentgesetzes wird von verschiedenen Seiten gefordert und beinhaltet als zentrales Anliegen den Ersatz des teilgeprüften Schweizer Patents durch ein vollgeprüftes Patent sowie die Einführung eines ungeprüften Gebrauchsmusters mit einer Schutzdauer von 10 Jahren.²³⁰ Die Kritik am teilgeprüften Patent rührt daher, dass dieses Patent nach geltendem Recht nicht auf Neuheit und erfinderische Tätigkeit geprüft wird²³¹, obwohl es sich dabei um Patentierbarkeitsvoraussetzungen handelt.²³² Während die Lehrmeinungen zu dieser Thematik erheblich divergieren²³³, hat sich der Bundesrat im August 2021 gegen die Abschaffung des teilgeprüften Patents entschieden.²³⁴ Ob damit die Diskussion um die Vollprüfung aber tatsächlich beendet ist, wird sich weisen.

In der Literatur wird eingewandt, dass die Abschaffung des teilgeprüften Patents die Kosten-Nutzen-Rechnung der Inanspruchnahme der STAF-Forschungsförderung negativ beeinflussen könnte.²³⁵ Da das Gebrauchsmuster eine im Vergleich zum Patent halbierte Schutzdauer aufweist, könnten Schutzrechtinhaber nur erheblich kürzer von den steuerlichen Ermässigungen profitieren. Darüber hinaus könnten Erfindungen, die vom Gebrauchsmusterschutz ausgeschlossen wären, nur mittels teuren, vollgeprüften Patenten geschützt werden.

Entsprechend dem oben beschriebenen, könnte der Umstand, dass den Steuerpflichtigen aus der Inanspruchnahme der Patentbox künftig unbeabsichtigte, nachteilige Konsequenzen erwachsen könnten, momentan noch für Zurückhaltung bei der Nachfrage sorgen.

3.4 Determinanten, F&E-Zusatzabzug

H16: Aufgrund von Abgrenzungsproblemen betreffend die qualifizierenden F&E-Aktivitäten ist die Nachfrage nach dem Zusatzabzug in der Praxis gering.

Die Anforderungen an den qualifizierenden F&E-Aufwand für die Inanspruchnahme des Zusatzabzugs sind breit definiert, so dass grundsätzlich ein sehr weites Anwendungsspektrum

²²⁹ Vgl. BRINER, S. 4.

²³⁰ Vgl. RITSCHER/HOLZER/KASCHE/CIESLA, S. 13 ff.

²³¹ Art. 59 Abs. 4 PatG.

²³² Vgl. Art. 1, Art. 2 und Art. 7 PatG.

²³³ Vgl. WOHLMUTH, S. 684 ff.; SCHÄRLI/GLOOR, S. 552.

²³⁴ Vgl. Bundesrat, Medienmitteilung revPatG.

²³⁵ Vgl. IRSCH/KUSTER/BRÜCK/JALINK, Abs. 9.

denkbar ist.²³⁶ Zwecks Überleitung der breit gefassten gesetzlichen Normen in die Praxis hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) eine Analyse publiziert, die eine Abgrenzung der qualifizierenden Tätigkeiten und Aufwände vornimmt.²³⁷ Die SSK basiert ihre Auslegung insbesondere auf dem FIFG und der Botschaft zur SV17, welche ihrerseits auf das OECD Frascati-Handbuch 2015 und das Oslo-Handbuch 2005 verweist.²³⁸

Dabei hat die SSK bspw. die Definition von Forschung direkt aus dem Frascati-Handbuch übernommen, in welchem fünf kumulativ zu erfüllenden Kriterien für deren Identifikation genannt werden:

- 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).²³⁹

In der Literatur wird nun einerseits diese direkte Übernahme der Begriffsbestimmung von wissenschaftlicher Forschung kritisiert, da weder im Wortlaut von Art. 25a StHG noch in Art. 2 FIFG oder der Botschaft zur SV17 ein direkter Bezug auf diese exakte Definition genommen wurde. Andererseits wird kritisiert, dass durch die engere Fassung von wissenschaftlicher Forschung und Innovation als in der Botschaft zum FIFG die technischen resp. administrativen Hürden des qualifizierenden F&E-Aufwands signifikant erhöht werden.²⁴⁰ Bei einer sehr restriktiven Anwendung der betreffenden SSK-Analyse durch die kantonalen Steuerverwaltungen wird befürchtet, dass die Inanspruchnahme des Zusatzabzugs entsprechend unattraktiv oder unmöglich wird.²⁴¹

Auch wird angemerkt, dass die wissenschaftlichen Fachleute in den Entwicklungsabteilungen die Messlatte für qualifizierende F&E-Leistungen zu hoch ansetzen könnten und somit grundsätzlich berechnete Tätigkeiten nicht erfasst würden.²⁴²

²³⁶ Vgl. Abschnitt B.3.2.

²³⁷ Vgl. SSK, Analyse F&E, S. 5 ff.

²³⁸ Vgl. SSK, Analyse F&E, S. 5.

²³⁹ Vgl. OECD, Frascati-Handbuch, S. 46 ff.

²⁴⁰ Vgl. SCHERER/VOGLER, Patentbox und F&E-Überabzug, S. 344.

²⁴¹ Vgl. EICHENBERGER/MIRKOVIC, S. 856.

²⁴² NABHOLZ/ROM, S. 81.

H17: Anwendungsfragen im Konzernverhältnis beeinträchtigen die Nachfrage negativ.

Um zu verhindern, dass für denselben F&E-Aufwand der doppelte Zusatzabzug geltend gemacht werden kann, steht im Falle von Auftragsforschung der Zusatzabzug primär dem Auftraggeber zu.²⁴³ Falls der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung in seinem Domizilkanton nicht abzugsberechtigt ist, kann hingegen der Auftragnehmer dieses Instrument beanspruchen.

Der Kanton Solothurn hat aber eine zusätzliche Einschränkung im Steuergesetz eingeführt, gemäss der diejenigen Steuerpflichtigen den Zusatzabzug nicht beanspruchen können, welche für ihren F&E-Aufwand auf Basis der Kostenaufschlagsmethode entschädigt werden.²⁴⁴ Die StHG-Konformität dieser Regelung ist allerdings nicht unbestritten.²⁴⁵ Im Konzernverhältnis sind mit Forschung beauftragte Unternehmen in der Regel weitgehend vom Risiko erfolgloser Forschung befreit, weshalb typischerweise die genannte Verrechnungspreismethode zur Anwendung kommt.²⁴⁶ Da diese Einschränkung auch in anderen Kantonen Anklang findet, könnten Unternehmensgruppen je nach Struktur von dieser Massnahme ausgeschlossen werden.²⁴⁷

²⁴³ Art. 25a Abs. 4 StHG.

²⁴⁴ § 92^{ter} Abs. 5 StG-SO; gleiche Ansicht in KELLER, S. 20.

²⁴⁵ Vgl. EICHENBERGER/MIRKOVIC, S. 855.

²⁴⁶ Vgl. BITTNER, S. 137; OECD, TP-Guidelines, S. 112.

²⁴⁷ Vgl. KELLER, S. 23.

4 Ergebnisse zur Nachfrage nach den STAF-Instrumenten

Die Nachfrage (in absoluten Zahlen) nach der STAF-Forschungsförderung in der Steuerperiode 2020 stellt sich tabellarisch wie folgt dar:

<i>Kanton</i>	<i>Patentbox</i>	<i>F&E-Zusatzabzug</i>
Appenzell Ausserrhoden ²⁴⁸	0	10
Appenzell Innerrhoden ²⁴⁹	0	<10
Aargau ²⁵⁰	1	70
Basel-Landschaft ²⁵¹	5-10	30-40
Basel-Stadt ²⁵²	<50	-
Glarus ²⁵³	0	-
Graubünden ²⁵⁴	1	4
Luzern ²⁵⁵	<10	-
Neuchâtel ²⁵⁶	0	25-30
Nidwalden ²⁵⁷	<10	-
Schwyz ²⁵⁸	2	6
Solothurn ²⁵⁹	1	50
Thurgau ²⁶⁰	2	30-50
Uri ²⁶¹	0	-
Zug ²⁶²	<7	<12
Zürich ²⁶³	8	136

Tabelle 4: Nachfrage STAF-Innovationsförderung (Quelle: Eigene Darstellung).

²⁴⁸ R. Widmer, persönliche Kommunikation, 2. September 2022.

²⁴⁹ M. Rempfler, persönliche Kommunikation, 29. März 2022.

²⁵⁰ Regierungsrat des Kantons Aargau, Interpellation Berner, S. 1; Stand Ende März 2022.

²⁵¹ V. Coco, persönliche Kommunikation, 12. September 2022.

²⁵² P. Beerstecher, persönliche Kommunikation, 2. September 2022.

²⁵³ M. Schwitter, persönliche Kommunikation, 28. März 2022.

²⁵⁴ A. Heeb, persönliche Kommunikation, 29. März 2022.

²⁵⁵ J. Setz, persönliche Kommunikation, 09. Mai 2022.

²⁵⁶ C. Gerber, persönliche Kommunikation, 11. April 2022.

²⁵⁷ R. Imfeld, persönliche Kommunikation, 7. September 2022.

²⁵⁸ H. Bachmann, persönliche Kommunikation, 13. September 2022.

²⁵⁹ O. Everts, persönliche Kommunikation, 7. September 2022.

²⁶⁰ M. Büchi, persönliche Kommunikation, 25. März 2022.

²⁶¹ H. Gerber, persönliche Kommunikation, 31. März 2022.

²⁶² S. Schlumpf, persönliche Kommunikation, 12. April 2022.

²⁶³ A. Bänziger, persönliche Kommunikation, 2. September 2022.

Darüber hinaus berichtet der Kanton Bern, dass für das Steuerjahr 2020 «im tiefen dreistelligen Bereich F&E-Abzüge geltend gemacht und sehr wenige Patentboxen beantragt»²⁶⁴ wurden. Im Kanton Obwalden wird die Gesamtnachfrage bekannt gegeben, die mit «10-15 total»²⁶⁵ für beide Instrumente beziffert wird.

H1: Die Nachfrage nach der Patentbox ist hoch, da das Instrument eine wesentliche Steuerersparnis bewirken kann.

Basierend auf den erhobenen Daten kann diese Hypothese nicht bestätigt werden. Aus der Perspektive der Steuerverwaltungen bleibt die Nachfrage nach der Patentbox hinter den Erwartungen zurück.

H2: Die Nachfrage nach dem F&E-Zusatzabzug ist hoch, da die Zugangsschwelle bewusst niedrig angesetzt ist.

Aufgrund der vorliegenden Daten kann diese Hypothese nicht bestätigt werden. Auch bei diesem Instrument berichten viele Steuerverwaltungen, dass die Nachfrage hinter den antizipierten Werten zurückbleibt.

H3: Die Nachfrage nach dem F&E-Zusatzabzug ist höher als die Nachfrage nach der Patentbox.

Die im Rahmen der vorliegenden Untersuchung erhobenen Daten stützen diese Hypothese. In sämtlichen Kantonen, die beide Instrumente eingeführt haben, ist die Nachfrage nach dem F&E-Zusatzabzug grösser als nach der Patentbox.

Eine kritische Würdigung der statistischen Gütekriterien ist an dieser Stelle angezeigt. Die oben beschriebenen Nachfragezahlen entsprechen den durch die kantonalen Steuerbehörden kommunizierten Werten. Ob damit die Anzahl der durch die Steuerpflichtigen beantragten oder die Anzahl der bisher veranlagten Fälle bezeichnet wird, lassen die Behörden teilweise explizit offen. Die Rücklauf- und Veranlagungsquoten der Steuererklärungen liegen in einigen Kantonen deutlich unter 100 %. Vereinzelt werden sehr grosse Bandbreiten der Nachfrage kommuniziert. Ausserdem basieren die Angaben teilweise auf hängigen Gesprächen mit den Steuerpflichtigen. Eine zuverlässige Analyse der Nachfrage wird somit erst nach abgeschlossener Veranlagung des Steuerjahrs 2020 möglich sein. Insbesondere wird seitens einiger Steuerverwaltungen mit einer Zunahme der NF-Zahlen des F&E-Zusatzabzugs gerechnet, da dieser re-

²⁶⁴ T. Bertholet, persönliche Kommunikation, 22. Februar 2022.

²⁶⁵ R. Rutz, persönliche Kommunikation, 25. April 2022.

gelmässig ohne vorgängige Besprechung mit den Steuerbehörden in den Deklarationsformularen geltend gemacht wird. Zur Diskussion des Indikators *hoch* in H1 und H2 vgl. Abschnitt C.2.3.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass sich die Hypothese der hohen Nachfrage nach der STAF-Innovationsförderung auf Basis der vorliegenden Daten nicht bestätigt hat. Die Annahme, dass die nachgefragte Input- die nachgefragte Output-Förderung übersteigt, konnte hingegen bestätigt werden. Allerdings sollte das unkritische Abstellen auf die präsentierten Zahlen, wie auch der Schluss aus den erhobenen Daten der Stichprobe auf die Population, im Hinblick auf die Validität der Daten unterlassen werden. Nichtsdestotrotz kann im Rahmen einer ersten Bestandsaufnahme festgestellt werden, dass die Nachfragezahlen im Allgemeinen hinter den Erwartungen zurückbleiben und von den befragten Steuerverwaltungen als eher tief wahrgenommen werden.

5 Ergebnisse Determinanten

5.1 Determinanten, allgemein

H4: Die Massnahmen sind bei den Steuerpflichtigen nicht bekannt.

Diese Hypothese kann nicht pauschal verworfen werden.

Aus der Perspektive der Unternehmen besteht bei sämtlichen befragten Gesellschaften zumindest ein gewisses Bewusstsein für die Möglichkeit der Inanspruchnahme fiskalischer Innovationsförderung. Es wurde angegeben, dass die Forschungsförderung aus den Medien, wegen persönlichem Interesse an Steuerthemen, durch den Hinweis der Revisionsstelle sowie den beruflichen Hintergrund bekannt sind. Allerdings sind diese Kenntnisse sehr unterschiedlich ausgeprägt. Bei denjenigen Gesellschaften, die über die Inanspruchnahme der Forschungsförderung Angaben getätigt haben, konnte zudem eine Korrelation zwischen Inanspruchnahme und Tiefe des betreffenden Wissens festgestellt werden.

Auch aus Sicht der Steuerverwaltungen sollten die Instrumente bei den Steuerpflichtigen grundsätzlich bekannt sein. Hier wird vor allem auch auf ihre aktive Informationspolitik hingewiesen. Als Massnahmen zur Bekanntmachung der STAF-Forschungsförderung wurden Vorträge, Seminare und Berichte in den Medien genannt. Einschränkend sollte dabei erwähnt werden, dass sich diese Veranstaltungen und Informationen primär an ein Fachpublikum richten dürften.

Aus der Beratungsperspektive hingegen sind diverse Beispiele bekannt, bei denen selbst mittelgrosse Unternehmen nicht über das Förderpotential informiert waren und erst durch die Steuerberatung darauf hingewiesen wurden. Es besteht die Vermutung, dass zumindest bei KMU

das Wissen über die Massnahmen nicht vorhanden ist. Ein befragter Berater vermutete sogar, dass das fehlende Bewusstsein ein Hauptgrund für die Nicht-Inanspruchnahme sein könnte.

H5: Die Optimierung der Steuerfunktion ist nicht Priorität der Eigentümer resp. des Managements.

Grundsätzlich kann diese Hypothese aus sämtlichen Perspektiven verworfen werden, auch wenn die vorliegenden Daten die einzelnen Aspekte der These stützen. Dieser scheinbare Widerspruch kann durch eine differenzierte Betrachtung aufgelöst werden.

Zwar nutzen KMU die gesetzlichen Möglichkeiten zur Reduktion der Steuerlast gerne, da die eingesparten Finanzmittel in Wachstum oder Forschung investiert werden können. Allerdings darf daraus nicht der Schluss gezogen werden, dass die Minimierung der Steuerbelastung das prioritäre Ziel der Steuerpflichtigen ist. Tatsächlich wurde auf die Bedeutung der Gesamtheit der Standortfaktoren verwiesen, von denen die Steuerlast einer ist. Als weitere wichtige Faktoren wurden seitens der Unternehmen und der Beratung unter anderem das attraktive DBA-Netz, die lokale Verankerung und gut ausgebildete Mitarbeitende genannt.

Auch wird aus Unternehmenssicht grundsätzlich bestätigt, dass die Vermeidung von Nachsteuer- oder Strafsteuerverfahren eine wichtige Zielsetzung darstellt. Jedoch können Steueraufgaben und Unsicherheiten mit Hilfe eines Steuervorbescheids vermieden werden, wenn die Inanspruchnahme eines Instruments als grundsätzlich attraktiv wahrgenommen wird.

H6: Andere fiskalische Anreize und steuerrechtliche Instrumente konkurrieren aufgrund des besseren Kosten-Nutzen-Verhältnisses mit der Nachfrage nach STAF-Innovationsförderung.

Diese Hypothese wurde grundsätzlich aus sämtlichen Perspektiven bestätigt, wenn auch einige Aspekte widerlegt wurden.

Sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Steuerberater haben erläutert, dass die Abschreibung stiller Reserven im Zusammenhang mit dem *Step-Up* in Kombination mit der Entlastungsbegrenzung einen negativen Effekt auf die Nachfrage hat. Dabei bestehen signifikante kantonale Unterschiede. Primär in jenen Kantonen, die eine hohe Anzahl an Statusgesellschaften aufgewiesen haben, wird eine Zunahme der Nachfrage nach der STAF-Forschungsförderung nach Ablauf der Übergangsmassnahmen im Jahr 2025 erwartet. Allerdings dürfte die Substanzerfordernis bei vielen vormals privilegiert besteuerten Unternehmen durch die ehemals geringe Geschäftstätigkeit in der Schweiz ein Hindernis darstellen.

Dass steuerpolitische Massnahmen die Inanspruchnahme der STAF-Forschungsförderung konkurrieren, kann auf Basis der erhobenen Daten nahezu ausgeschlossen werden. Zunächst sind

viele Kantone bei der Vergabe von *Tax Holidays* grundsätzlich zurückhaltend. Danach werden diese Massnahmen vorweg ausländischen Gesellschaften gewährt, welche Funktionen in die Schweiz transferieren. Die Schnittmenge mit Gesellschaften, welche die STAF-Innovationsförderung in Anspruch nehmen könnten, wird als klein angesehen.

Bei den Unternehmen, die über die Inanspruchnahme Auskunft gegeben haben, aber die Instrumente nicht nutzen, liegt der Grund in der fehlenden wahrgenommenen Notwendigkeit aufgrund alternativer günstigerer Instrumente. Während das Start-Up *Advertima* über verrechenbare Verlustvorträge verfügt, hat die *Carrosserie HESS* die Möglichkeit, Sofortabschreibungen vorzunehmen. Aus der Perspektive der Steuerverwaltungen und der Steuerberatung sind ebenfalls Fälle bekannt, in denen die Inanspruchnahme durch eine Verlustsituation, bestehende Verlustvorträge oder zu kleine Gewinne verunmöglicht werden.

H7: Das Kosten-Nutzen-Verhältnis der Instrumente wird als unattraktiv empfunden.

Aufgrund der vielen Aspekte dieser Hypothese bestehen grosse Unterschiede betreffend die Übereinstimmung mit den vorliegenden Daten.

Hinsichtlich der Notwendigkeit einer Beratung resp. eigenen Tax-Abteilung liegen divergierende Aussagen vor. Die *SensoPro* macht den F&E-Zusatzabzug mit Hilfe eines Steuerberaters geltend. Trotz einer grundsätzlichen Affinität des CFO zu Steuerthemen wäre die Inanspruchnahme ohne Unterstützung durch eine Beratung, gemäss eigener Einschätzung, wahrscheinlich nicht wirtschaftlich gewesen.

Die diesbezüglichen Aussagen der kantonalen Steuerverwaltungen divergieren stark. Eine Behörde berichtet, dass sämtliche STAF-Instrumente mit Hilfe von Steuervertretern beantragt wurden. Ein weiteres Votum bestätigt diesen Umstand, wenngleich ausgesagt wird, dass eine Inanspruchnahme ohne Beratung möglich ist. Andererseits kommunizieren mehrere Steuerverwaltungen, dass die Inanspruchnahme in vielen oder gar der überwiegenden Zahl der Fälle ohne Steuerberatung erfolgt.

Hinsichtlich der Kosten-Nutzen-Analyse wurden vor allem signifikante Unterschiede zwischen den Unternehmenstypen und den Förderinstrumenten identifiziert. Aus der Perspektive der Beratungen und Steuerverwaltungen geht hervor, dass sich insbesondere die Inanspruchnahme der Patentbox nur für grosse Unternehmen lohnt. Die Output-Förderung ist gemäss den erhobenen Daten im Hinblick auf den historischen und laufenden Dokumentationsaufwand nicht attraktiv genug, um im Schweizer KMU-Umfeld Anklang zu finden. Betreffend die Input-Förderung ergibt sich ein differenzierteres Bild. Die Dokumentationspflichten des F&E-Zusatzabzugs werden gemäss den vorliegenden Aussagen aus Unternehmenssicht nicht als Hindernis für die

Inanspruchnahme angesehen. Diese Erkenntnisse werden seitens einiger Steuerverwaltungen bestätigt, die ebenfalls berichten, dass der Aufwand für die Dokumentation schlussendlich kein Hindernis für die Geltendmachung der Innovationsförderung darstellt. Andererseits haben viele Beratungen die Erfahrung gemacht, dass Kunden sich nach Abwägung von Kosten und Nutzen gegen die Inanspruchnahme der Massnahmen entschieden haben. Bereits die Initialkosten werden, insbesondere von kleineren Unternehmen, gescheut, auch wenn sich die Inanspruchnahme lohnen könnte. Entsprechend dürfte die Abwägung des Aufwands und des Ertrags stark von den kantonalen Dokumentationsanforderungen und unternehmensspezifischen Parametern, bspw. der Bereitschaft der Mandatierung einer Beratung, abhängen.

Die Präferenz der Wahrung von Geschäftsgeheimnissen hat gemäss den vorliegenden Aussagen nur einen mittelbaren Einfluss auf die Nachfrage. Zwar hat der Aspekt der Vertraulichkeit grosse Priorität aus Sicht der Unternehmen, insbesondere wenn Auftragsforschung betrieben wird. Dies bremst allerdings nicht die Nachfrage, sondern äussert sich darin, dass bspw. ausländische Gesellschaften aus Patentbox-Strukturen ausgeschlossen werden, damit die betreffenden Rulings nicht dem SIA unterstehen, oder dass bei der Einreichung von Unterlagen auf Datensparsamkeit geachtet wird. Das Vertrauen gegenüber der Verwaltung ist aus Behörden-sicht intakt.

H8: Mangelnde Kooperation mit den kantonalen StV hemmt die Inanspruchnahme der Massnahmen.

Diese Hypothese kann auf Basis der vorliegenden Daten verworfen werden.

Die befragten Steuerverwaltungen gaben an, die gesetzlichen Bestimmungen pragmatisch umzusetzen. Aufgrund der Neuheit der Massnahmen haben mehrere Steuerbehörden angegeben, bis zu einem gewissen Grad Hand zu bieten resp. Aufklärung zu betreiben, wenn eine Gesellschaft die Geltendmachung eines Instruments anstrebt. Übermässige Bürokratie hinsichtlich der Dokumentationspflichten soll möglichst vermieden werden, indem auf vorhandene Unterlagen zurückgegriffen wird. Bei Bedarf nach Rechtssicherheit werden Steuervorbescheide gewährt. Die Unternehmen und Steuerberatungen bestätigen grundsätzlich, dass die kantonalen Steuerbehörden um ein konstruktives Verhältnis bemüht sind. Die qualifizierenden Unternehmen sind in der Regel gute Steuerzahler, denen man nicht entgegen dem Gedanken der STAF-Vorlage formalistische Steine in den Weg legen will. Allerdings werden wiederum grosse kantonale Unterschiede ersichtlich. So haben bspw. zwei Vertreter aus der Beratung dargelegt, dass es im Kanton Zürich nicht möglich war, ein Steuerruling zu erhalten.

Das politische Klima beeinflusst die Gewährung der STAF-Innovationsförderung laut den Steuerbehörden nicht, wobei zur Begründung auf das Legalitätsprinzip und die Gewaltenteilung verwiesen wird. Während teilweise deutliche Unzufriedenheit über die Ausgestaltung des revidierten NFA-Mechanismus geäussert wurde, wird ein Einfluss auf die Vergabe des F&E-Zusatzabzugs mit derselben Argumentation verneint. Zudem wird erläutert, dass dieser negative Effekt durch die Entlastungsbegrenzung und die in einigen kantonalen Steuergesetzen vorgeschriebene prioritäre Streichung der Input-Förderung bei einem Abzugsüberschuss abgemildert wird.

H9: Die Steuerpflichtigen benötigen mehr Vorlaufzeit für die Inanspruchnahme der Massnahmen.

Die Hypothese muss aufgrund der erhobenen Daten angezweifelt werden.

Aus keiner Perspektive konnten Hinweise gewonnen werden, dass die Steuerpflichtigen mehr Zeit für die Strategiefestlegung benötigen. Seitens der Beratung besteht aber die Vermutung, dass Steuerpflichtige auf die weitere Ausbildung von Praxisfestlegungen warten könnten. Dies wird dadurch begründet, dass die die Kosten-Nutzen-Analyse einer Inanspruchnahme der betreffenden STAF-Massnahmen aufgrund gefestigter, belastbarer Prozesse positiv beeinflusst wird. Diese Annahme kann im Rahmen der vorliegenden Analyse aber nicht bestätigt werden.

Das Unternehmen *SensoPro* hat angegeben, ein Patent zur Prüfung angemeldet zu haben. Da dieses noch nicht erteilt wurde, stellt die Inanspruchnahme der Patentbox zum jetzigen Zeitpunkt keine Option dar. Allerdings geht die Erteilung des Schutzrechts nicht automatisch mit dem Entscheid einher, in die Patentbox einzutreten.

H10: Generelle rechtliche Unsicherheiten betreffend die Umsetzung der Massnahmen sorgen zum jetzigen Zeitpunkt für Zurückhaltung bei der NF.

Die Hypothese kann im Allgemeinen angezweifelt werden. In Einzelfällen zeigt sich aber, dass Rechtsunsicherheit die Inanspruchnahme der Massnahmen verhindern kann.

Es wurden keine Hinweise gefunden, die auf eine verminderte Nachfrage aufgrund fehlender Praxishinweise schliessen lässt. Dass das Risiko einer Doppelbesteuerung Steuerpflichtige von der Inanspruchnahme der Innovationsförderung abhält, wird von Seiten der Steuerverwaltungen bezweifelt. Kleinere Unternehmen haben oft keine ausserkantonalen Betriebsstätten. Grössere Betriebe hingegen, die in mehreren Kantonen über Nebensteuerdomizile oder gar über eine globale Präsenz verfügen, haben in der Regel Zugang zu Fachwissen, um die Richtigkeit der

Veranlagungsdokumente verifizieren zu können. Ausserdem kann mittels Steuerrulings Rechtsicherheit geschaffen werden.

Tatsächlich ist aber der Beratungsperspektive ein Beispiel bekannt, bei dem ein Sitzwechsel aufgrund der Unsicherheit über die Abrechnung der Eintrittsbesteuerung das betroffene Unternehmen veranlasst hat, von der Umstrukturierung Abstand zu nehmen. Die Inanspruchnahme der Patentbox wurde dadurch verhindert.

H11: Die OECD-Mindeststeuer hat einen negativen Einfluss auf die Nachfrage nach den Instrumenten.

Es bestehen Hinweise, dass diese Hypothese für betroffene Gesellschaften zutrifft. Für sämtliche anderen Unternehmen kann sie verworfen werden.

Wiederum ist eine differenzierte Betrachtung notwendig. Bis zum Inkrafttreten der Regelungen besteht gemäss Sicht der Steuerberatungen für die betroffenen Unternehmen immer noch die Möglichkeit, eine wesentliche Steuerersparnis zu erzielen. Zumindest kurzfristig wird daher der Einfluss der OECD-Mindeststeuer auf die Nachfrage als gering angesehen.

Grundsätzlich antizipieren aber sämtliche Perspektiven, trotz zurzeit noch nicht abschliessend bekannter Umsetzung der Mindeststeuer, dass deren Einführung bei den betroffenen Unternehmen einen negativen Einfluss auf die Nachfrage nach STAF-Forschungsförderung haben wird. Allerdings müssen dabei weitere Faktoren beachtet werden. Die Massnahmen dürften in Kantonen, deren effektiver Steuersatz 15 % übersteigt, bspw. Zürich oder Bern, immer noch nachgefragt werden. Je nach Implementation kann zudem der vorgesehene Substanzabzug dafür sorgen, dass die Massnahmen weiterhin attraktiv bleiben.

Überlegungen zur Einführung alternativer F&E-Förderinstrumente, bspw. *Tax Credits*, laufen zurzeit in den Kantonen an. Allerdings sind die diesbezüglichen Diskussionen noch in einem sehr frühen Stadium. Allfällige Alternativen zu den STAF-Massnahmen stellen daher zumindest kurz- bis mittelfristig keine Konkurrenz für Patentbox und F&E-Zusatzabzug dar.

H12: Die Steuerpflichtigen bemühen sich aktiv um optimierende Umstrukturierungen und beziehen die Massnahmen in strategische Überlegungen ein.

Diese Hypothese muss angezweifelt werden.

Aus der Perspektive der Steuerverwaltungen wurden verschiedentlich dahingehende Bestrebungen registriert. Allerdings sind keine Fälle bekannt, in denen sich eine Umstrukturierung zwecks Inanspruchnahme von STAF-Forschungsförderung materialisiert hat. Auch aus der Sicht der Beratung sind keine derartigen Fälle bekannt (vgl. H10). Einem Standortwechsel steht

regelmässig die Substanzerfordernis entgegen. Aus der Praxis sind Fälle bekannt, bei denen sich Mitarbeiter erfolgreich gegen Standortwechsel gewehrt haben. Gerade KMU sind zudem oft stark lokal verankert (vgl. H5). Bei MNE dürfte zudem die kommende OECD-Mindeststeuer einer steuerlich motivierten Umstrukturierung entgegenstehen (vgl. H11).

5.2 Determinanten, Patentbox

H13: Die Inanspruchnahme der Patentbox wird aufgrund mangelnder Profitabilität der Schutzrechte verhindert.

Die Hypothese kann auf Basis der verfügbaren Daten verworfen werden.

Aus Sicht der befragten Unternehmen dürfte die Profitabilität kein Hindernis für die Inanspruchnahme der STAF-Innovationsförderung darstellen. Einschränkend wird aus der Perspektive der Beratung darauf hingewiesen, dass die Profitabilität zwischen Branchen stark schwankt und daher potentiell ein Hindernis für die fiskalische Innovationsförderung darstellt.

H14: Die Eintrittsbesteuerung (Entry Tax) hat einen negativen Einfluss auf die Nachfrage nach der Patentbox.

Diese Hypothese kann angezweifelt werden, wobei die Methode der Eintrittsbesteuerung und die Grösse des Unternehmens einen wesentlichen Einfluss auf das Resultat haben dürfte.

Steuerverwaltungen aus Kantonen, in denen die Entrichtung der *Entry Tax* liquiditätsschonend möglich ist, sind nicht der Ansicht, dass die Eintrittsbesteuerung die Inanspruchnahme der Massnahme unattraktiv macht. Unbestritten verringert die *Entry Tax* die Attraktivität der Patentbox. Die Beratungsperspektive weist insbesondere darauf hin, dass viele Unternehmen nicht bereit sind, das mit der Investition verbundene Risiko über zukünftige Erträge in Kauf zu nehmen. Für grosse, multinationale Gesellschaften bedeutet der Liquiditätsabfluss in der Regel kein wesentliches Hindernis, während aus der KMU-Perspektive die Opportunitätskosten des liquiditätswirksamen Einkaufs in die Patentbox ein Hindernis darstellen (vgl. H5).

H15: Rechtliche Unsicherheiten sorgen zum jetzigen Zeitpunkt für Zurückhaltung bei der Nachfrage nach der Patentbox.

Die Hypothese kann auf Basis der vorliegenden Daten verworfen werden.

Gemäss Auskunft der Steuerverwaltungen werden die gesetzlichen Bestimmungen zur Patentbox pragmatisch umgesetzt. Selbst bei unvollständiger Dokumentation der Steuerpflichtigen wird grundsätzlich eine einvernehmliche Lösung angestrebt. Auch seitens Unternehmen und Beratung wurden bis dato keine Hindernisse in der Praxis identifiziert.

5.3 Determinanten, F&E-Zusatzabzug

H16: Aufgrund von Abgrenzungsproblemen betreffend die qualifizierenden F&E-Aktivitäten ist die Nachfrage nach dem Zusatzabzug in der Praxis gering.

Es wurden Hinweise gefunden, dass diese Hypothese zutrifft.

Die Befragung hat ergeben, dass Abgrenzungsfragen tatsächlich ein Hindernis für die Inanspruchnahme der Massnahmen darstellen. Sowohl seitens der Unternehmen als auch der Steuerverwaltungen wurde die Software-Entwicklung als Beispiel für eine Tätigkeit genannt, deren hohe Qualifikationsschwelle die Inanspruchnahme in einigen Fällen einschränkt. Auch hinsichtlich des qualifizierenden Aufwands konnte festgestellt werden, dass Unternehmen an den Hürden der Praxisfestlegungen scheitern. Als Beispiel wurde die Tätigkeit eines *Product Manager* genannt, der zwar für die Ideengenerierung im Kontakt mit den Kunden sehr wichtig ist, dessen Personalaufwand aber nicht zum Abzug qualifiziert.

Unternehmensseitig konnte festgestellt werden, dass der qualifizierende Aufwand zunächst grosszügig geltend gemacht wird, um möglichst wenig Ermässigungspotential zu vergeben. Andererseits bestätigt ein Votum aus Behördensicht, dass in der Praxis Mitarbeitende von Forschungsabteilungen die Qualifikationshürden der Forschungstätigkeit durchaus sehr hoch ansetzen.

H17: Anwendungsfragen im Konzernverhältnis beeinträchtigen die Nachfrage negativ.

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung konnte diese Hypothese nicht bestätigt werden. Es sind keine Fälle bekannt, in denen dies ein Hindernis für die Inanspruchnahme der Input-Förderung dargestellt hätte.

Die oben genannten Ergebnisse sind das Resultat mehrerer Befragungen mit Fachpersonen. Die Erkenntnisse müssen daher im Lichte der Gütekriterien empirischer Forschung im Allgemeinen und Befragungen im Besonderen betrachtet werden. Während die methodische Stringenz anhand des klar definierten Forschungsdesigns sichergestellt werden soll, besteht dennoch das Risiko der verminderten Aussagekraft der Resultate. Aufgrund des grossen Thesenumfanges, der beschränkten Interviewzeit und der unterschiedlichen Expertise-Schwerpunkte der teilnehmenden Personen konnte in keinem Gespräch das gesamte Interview-Raster abgefragt werden. Entsprechend ist es möglich, dass gewisse Ansichten keinen Eingang in die Datengrundlage gefunden haben. Da die Teilnehmer sich freiwillig den Fragen gestellt haben, besteht das Risiko, dass die Resultate durch Selbstselektion verzerrt werden. So haben im Rahmen dieser

Untersuchung viele Steuerverwaltungen ausgesagt, einen pragmatischen Ansatz bei der Umsetzung der Instrumente zu verfolgen. Dies wurde aus Sicht der Beratungen bestätigt. Es besteht nun die Möglichkeit, dass die Präferenz für ein gutes Einvernehmen mit den Steuerpflichtigen mit einer hohen Bereitschaft der Auskunftserteilung koinzidiert. Entsprechend beschreiben die vorliegenden Ergebnisse konkrete, typische Fälle, aus denen nicht auf die Grundgesamtheit geschlossen werden darf.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich bei der Analyse der Determinanten grosse Unterschiede zwischen den Kantonen, Unternehmenstypen und den STAF-Forschungsförderinstrumenten ergeben haben.

Die Inanspruchnahme kann sich für die Steuerpflichtigen durchaus lohnen. Insbesondere die Patentbox scheint jedoch grösseren Unternehmen vorbehalten. Sie verfügen in der Regel über das nötige Fachwissen und die erforderliche Liquidität, weshalb die administrativ-technischen Hürden keinen Grund darstellen, das Instrument nicht in Anspruch zu nehmen. Der F&E-Zusatzabzug ist dagegen auch für kleinere Unternehmen attraktiv. Die Geltendmachung wird jedoch durch mangelnde Kenntnis der Massnahmen, zu geringe Gewinne und die hohen Qualifikationshürden beschränkt. Aufgrund der hohen Steuerautonomie der Kantone und der daraus resultierenden Vielzahl an Umsetzungsvarianten können diese Resultate jedoch nicht verallgemeinert werden.

D Fazit und mögliche weitere Forschungsfelder

Die vorliegende Arbeit gibt einen Einblick in die Inanspruchnahme der fiskalischen Innovationsförderung im Rahmen der am 1. Januar 2020 in Kraft getretenen STAF-Vorlage. Zu diesem Zweck wurden zwei Forschungsfragen untersucht. Zum einen sollte herausgefunden werden, ob und in welchem Umfang Nachfrage nach den Instrumenten besteht. Zum anderen sollte erforscht werden, welche Faktoren die Nachfrage zum jetzigen Zeitpunkt bestimmen.

Es konnte gezeigt werden, dass in der Praxis Nachfrage nach den Instrumenten besteht. Im Rahmen einer ersten Bestandsaufnahme wurde aber festgestellt, dass die Nachfrage bis dato eher tief ist und von den befragten Steuerverwaltungen als gering wahrgenommen wird.

Bestimmender Faktor für die Inanspruchnahme ist, dass sich mit den Massnahmen eine wesentliche Steuerersparnis erzielen lässt. Die eingesparten Mittel können von den betroffenen Steuerpflichtigen stattdessen bspw. in die Produktentwicklung und Wachstum investiert werden. Es bestehen jedoch diverse Hürden für die Geltendmachung der Innovationsförderung. Die Patentbox findet vornehmlich bei grossen Unternehmen Verwendung. Für KMU ist sie aufgrund der technischen Komplexität und den umfangreichen Dokumentationsanforderungen weniger attraktiv. Dagegen bietet der F&E-Zusatzabzug allen Arten von Unternehmen die Möglichkeit, von einer steuerlichen Ermässigung auf forschenden, innovativen Tätigkeiten zu profitieren. Hürden für die Inanspruchnahme bestehen aufgrund mangelnder Kenntnis der Massnahmen, zu geringen Gewinnen und hohen Qualifikationshürden.

Insgesamt konnte vorliegend gezeigt werden, dass viele Vorbehalte aus der Literatur betreffend die Umsetzung der STAF-Forschungsförderung zutreffen. Die Literatur fokussiert sich allerdings zumeist auf die rechtlichen und technischen Aspekte der Vorlage. Dies mag daran liegen, dass die Autoren zumeist aus der Lehre und der Beratung stammen und eine hohe Affinität für diese Themen aufweisen. Allerdings wurde im Rahmen der Untersuchung deutlich, dass bereits vor dem unternehmerischen Entscheid über die Inanspruchnahme Hindernisse auftreten können. Neben der mangelnden Bekanntheit der Massnahmen dürfte dies primär der Tatsache geschuldet sein, dass viele der grundsätzlich für die Ermässigungen in Frage kommenden Unternehmen nicht über die erforderlichen steuerbaren Gewinne verfügen.

Eine Herausforderung der vorliegenden Abhandlung ist die Qualität der zu Grunde liegenden Daten. Die Validität der vorliegenden Zahlen muss unter dem Eindruck der teilweise tiefen Veranlagungsstände bezweifelt werden. Hier ist die weitere Verfolgung der Nachfragezahlen angezeigt. Über die Steuerperiode 2020 hinaus könnte dadurch auch nachverfolgt werden, wie sich die Nachfrage nach der Einführung der OECD-Mindeststeuer entwickelt. Betreffend die

qualitative Untersuchung muss betont werden, dass aufgrund der kleinen Stichprobengrösse gegenüber den unzähligen Varianten der kantonalen Implementierungen nur von einem ersten Eindruck gesprochen werden kann. Zwar wurde versucht, möglichst, typische Fälle zu untersuchen. Aufgrund der grossen Disparitäten, sowohl seitens der Kantone wie auch auf Seite der Steuerpflichtigen, kann aber keine Allgemeingültigkeit abgeleitet werden. Generell muss beachtet werden, dass auf dem Test von Hypothesen basierende empirische Aussagen keine ultimativen Wahrheiten darstellen. Sie ermöglichen es jedoch, mit Bestätigung und Zweifel die vorliegenden Annahmen über die Wirklichkeit zu schärfen.

Die breite Auswahl der in der vorliegenden Arbeit untersuchten Thesen und Perspektiven resultiert aus dem Ziel, eine erste Bestandsaufnahme durchzuführen. Basierend auf diesen initialen Erkenntnissen wäre es interessant, eine verfeinerte Analyse durchzuführen, welche sich bspw. auf einen bestimmten Kanton, einen Unternehmenstyp oder eine bestimmte Branche fokussiert. Sollte seitens der Politik der Wunsch bestehen, die Innovationsförderung auszuweiten, können die vorliegenden Resultate Anhaltspunkte für Nachforschungen zur Modifikation der Massnahmen bieten. So könnte bspw. untersucht werden, ob mit der Vortragbarkeit von STAF-Ermässigungen bei ungenügenden Gewinnen oder der Ausweitung der qualifizierenden F&E-Tätigkeiten für den Zusatzabzug, bspw. für Software-Entwicklung, eine höhere Förderquote erreicht werden könnte.

Anhang

Interview-Verzeichnis

Person	Firma/StV	Position	Gesprächsdauer	Datum
Andrea Bätcher	Eversheds Sutherland AG	Partner	22:03 Min.	04.03.2022
Benjamin Trunz	Provida Consulting AG	eidg. dipl. Steuerexperte	49:22 Min.	10.03.2022
Carolina Melly	Schaffhausen	Leiterin Abt. JP	25:38 Min.	07.04.2022
Dr. Christian Frey	economiesuisse	Stv. Leiter Finanzen & Steuern	33:08 Min.	09.03.2022
Daniel Messmer	St. Gallen	Teamleiter	44:15 Min.	22.04.2022
Ernst Basler	Carrosserie HESS AG	CFO	12:08 Min.	05.05.2022
Florence Schmid	Aargau	Fachspezialistin	33:00 Min.	08.04.2022
Florian Kuchen	SensoPro AG	CFO	27:22 Min.	27.04.2022
Dr. Florian Regli	F. Hoffmann-La Roche AG	Area Tax Director	25:42 Min.	27.04.2022
Lukas Aepli	Syngenta AG	Swiss Tax Manager	36:45 Min.	15.02.2022
Lukas Scherer	Prager Dreifuss AG	Counsel	31:20 Min.	23.03.2022
Michael Büchi	Thurgau	Abteilungsleiter JP	24:34 Min.	05.04.2022
Dr. Olivier Eichenberger	KPMG AG	Director	26:32 Min.	19.05.2022
Rahel Rutz	Obwalden	Vorsteherin	37:27 Min.	25.04.2022
Remo Keller	Basel-Landschaft	Vorsteher-Stellvertreter	27:00 Min.	08.04.2022
Simon Schlumpf	Zug	Leiter Abt. JP	33:44 Min.	12.04.2022
Ulrika Boberg	Advertima Vision AG	Financial Accountant	42:53 Min.	22.04.2022

Interview-Raster

These	Aspekt
<u>Nachfrage</u>	
Die Nachfrage (NF) nach der Patentbox ist hoch, da das Instrument eine wesentliche Steuerersparnis bewirken kann.	<ul style="list-style-type: none"> - Die NF nach der Patentbox dürfte allerdings von einer Vielzahl an Drittvariablen beeinflusst werden, z.B.: - Kant. Steuersatz - Patent-Strategie des Unternehmens resp. Vorhandensein und Alter der Patente - Methode der Eintrittsbesteuerung
Die NF nach dem F&E-Zusatzabzug ist hoch, da die Zugangsschwelle bewusst niedrig angesetzt ist.	<ul style="list-style-type: none"> - Gemäss Gesetzgeber soll für den F&E-Zusatzabzug der Begriff der qualifizierenden Forschung und Entwicklung breit und die Anwendung des Sonderabzugs einfach sein.
NF F&E-Zusatzabzug > NF Patentbox.	<ul style="list-style-type: none"> - Der Anwendungsbereich der Patentbox ist auf bestimmte Schutzrechte limitiert. Der Anwendungsbereich des F&E-Zusatzabzugs ist nicht grundsätzlich limitiert.
<u>Determinanten, allgemein</u>	
Die Massnahmen sind bei den Steuerpflichtigen nicht bekannt.	<ul style="list-style-type: none"> - Das Steuerwissen der Steuerpflichtigen ist ein essenzielles Element im System der gemischten Veranlagung, wie es die Schweiz bei den direkten Steuern praktiziert. Kennen die Steuerpflichtigen die Instrumente nicht, können sie sie nicht in Anspruch nehmen.
Die Optimierung der Steuerfunktion ist nicht Priorität der Eigentümer resp. des Managements:	<ul style="list-style-type: none"> - Mit Steuereinnahmen finanziert der Staat seine öffentlichen Aufgaben. Steuerpflichtige sehen den Zusammenhang zwischen Steuerzahlungen und einem attraktiven Marktumfeld (bspw. gut ausgebaute Infrastruktur, Sicherheit, ausgebildete Fachkräfte, soziale Kohäsion, etc.).

	<ul style="list-style-type: none"> - Die Reduktion der Komplexität der Steuerfunktion und Vermeidung von Steuerprüfungen sind prioritär, um potenziell teure Steuerstreitigkeiten zu vermeiden.
Andere fiskalische Anreize und steuerrechtliche Instrumente konkurrieren mit der NF nach STAF-Innovationsförderung:	<ul style="list-style-type: none"> - Viele Kantone haben die Senkung der Gewinnsteuersätze (und z.T. Ermässigung der Kapitalsteuer für auf IP/Bet./IC-DL entfallendes EK) im Rahmen der STAF beschlossen. - Übergangsmassnahmen, nämlich Step-Up (Aufdeckungslösung), insb. im Hinblick auf die Entlastungsbegrenzung, und Sondersatzlösung. - Wirtschaftspolitische Steuererleichterungen in Form von kantonalen Standortförderungsmassnahmen resp. ‚Tax Holidays‘. - Interperiodische Verlustverrechnung (7 Steuerperioden)
Kosten/Nutzenverhältnis der Instrumente wird als unattraktiv empfunden:	<ul style="list-style-type: none"> - Aufgrund der technischen Komplexität braucht man eine eigene Tax-Abteilung oder Steuerberatung, um von den Massnahmen zu profitieren zu können. - Administrativer Aufwand und Dokumentationspflichten (‚Tracking und Tracing‘) sind zu hoch resp. zu teuer in der Implementierung (bspw. Bestimmung Boxengewinn oder Dokumentation F&E- Personalaufwand). - U.U. müssen Prozesse (bspw. Buchhaltung, Entwicklungsbücher, etc.) einer Restrukturierung unterzogen werden um, die geforderten Informationen bereitstellen zu können. - Der Vertraulichkeit der Daten resp. Präferenz, diese nicht mit den Steuerbehörden oder der Öffentlichkeit zu teilen, wird ein höherer Stellenwert beigemessen als einer Steuerersparnis (bspw. Hinsichtlich der Offenlegung von Geschäftsgeheimnissen oder Rulings, welche dem SIA unterliegen).
(Mangelnde) Kooperation mit den kantonalen StV hemmt die Inanspruchnahme der Massnahmen:	<ul style="list-style-type: none"> - Die Kantone haben einen signifikanten Ermessensspielraum bei der Gewährung der Massnahmen. Aufgrund der technischen Komplexität ist ein pragmatisches Verhältnis mit den Steuerbehörden vorteilhaft resp. nötig. - Aufgrund des höheren Finanzbedarfs der öffentlichen Hand (bspw. wegen der Covid-Pandemie) und des politischen Klimas (vgl. Ablehnung der Abschaffung der Emissionsabgabe am 13.02.2022) sind die Kantone zurückhaltend mit der Gewährung von Ermässigungen.

	<ul style="list-style-type: none"> - Aufgrund der Mechanik des Finanzausgleichs kann die Gewährung von Ermässigungen (insb. F&E-Abzug) für einige Kantone unattraktiv sein.
Aufgrund der kurzen Zeitspanne zwischen Annahme der Vorlage und deren Inkrafttreten benötigen die Steuerpflichtigen mehr Vorlaufzeit (Volksabstimmung am 19. Mai 2019, Inkrafttreten per 1. Januar 2020):	<ul style="list-style-type: none"> - Mehr Zeitbedarf für die Strategiefestlegung aufgrund der technischen Komplexität, der Vielzahl an Gestaltungsoptionen und den damit verbundenen administrativen Dokumentationspflichten (,Tracking und Tracing'). - Inanspruchnahme der Patentbox für FY20 bedingt Schutzrecht, das bis Ende 2020 erteilt worden sein muss.
Rechtliche Unsicherheiten betreffend die Umsetzung der Massnahmen sorgen zum jetzigen Zeitpunkt für Zurückhaltung bei der NF:	<ul style="list-style-type: none"> - Bis dato wurden seitens der kantonalen StV's wenige Praxishinweise publiziert. - Doppelbesteuerungs-Risiko bei interkantonaler Steuerauscheidung (auch z.B. bei Sitzverlegungen).
Die OECD-Mindeststeuer hat einen negativen Einfluss auf die NF nach den Instrumenten:	<ul style="list-style-type: none"> - CH-Steuersätze sind im internationalen Vergleich bereits tief, mit den STAF-Instrumenten landen die Unternehmen evtl. unter dem geforderten Mindeststeuersatz, wodurch die Inanspruchnahme unattraktiv wird. - Potenziell von der OECD-Mindeststeuer betroffene Unternehmen warten auf Instrumente, welche keine Reduktion der relevanten tax rate bewirken.
Die Steuerpflichtige beziehen die STAF-Massnahmen in ihre Innovations-, IP- und Steuerstrategie ein und bemühen sich aktiv um optimierende Umstrukturierungen.	
<u>Determinanten, Patentbox</u>	
Patentbox setzt gewisse Profitabilität resp. Gewinnmarge auf dem/den Patent(en) voraus, welche allenfalls von den Steuerpflichtigen nicht erreicht wird. Literatur spricht von > 5-10%.	
Die Eintrittsbesteuerung (,Entry Tax') hat einen negativen Einfluss auf die NF nach der Massnahme.	<ul style="list-style-type: none"> - Die Eintrittsbesteuerung stellt für die Steuerpflichtigen insbesondere wegen fehlender Liquidität ein Problem dar.
Rechtliche Unsicherheiten sorgen zum jetzigen Zeitpunkt für Zurückhaltung bei der NF nach der Patentbox:	<ul style="list-style-type: none"> - Die Anerkennung der auf dem Nexus-Ansatz basierenden Patentbox ist im internationalen Kontext nicht garantiert. - Weder in Art. 24 StHG noch in der Patentbox-VO ist festgelegt, welche F&E-Aufwendungen resp. Tätigkeiten für die Berechnung des Nexus-Quotienten massgeblich sind.

	<ul style="list-style-type: none"> - Bestimmung des Nexus-Quotienten im Falle einer Übernahme eines Schutzrechts im Rahmen einer Umstrukturierung?
	<ul style="list-style-type: none"> - Bestimmung der historischen F&E-Kosten für den Boreintritt ist u.U. aufgrund fehlender Dokumentation schwierig bis unmöglich. Falls die Unterlagen vorhanden sind, fällt hingegen bei älteren Patenten u.U. früher angefallener Aufwand für die Berechnung des Nexus-Quotienten ausser Betracht.
	<ul style="list-style-type: none"> - Regelung der Folgen des (un-)freiwilligen Ausscheidens aus der Patentbox unklar.
	<ul style="list-style-type: none"> - Änderungen am Patentprüfungsverfahren könnte das Kosten/Nutzenverhältnis, insbesondere für KMU, unattraktiv machen (vgl. Revision des PatG).
<u>Determinanten, F&E-Zusatzabzug</u>	
Aufgrund von Abgrenzungsproblemen betreffend die qualifizierenden F&E-Aktivitäten ist die NF nach dem Zusatzabzug in der Praxis gering.	<ul style="list-style-type: none"> - Welche Aktivitäten qualifizieren? Auslegung des Anwendungsbereichs von Art. 25 StHG ist noch unklar (vgl. SSK-Analyse, die die Erfüllung der 5 Frascati-Grundsätze nach dem Frascati-Handbuch 2015 fordert). - Die Steuerpflichtigen selbst setzen die Messlatte für die qualifizierenden F&E-Leistungen zu hoch an.
Anwendungsfragen im Konzernverhältnis beeinträchtigen die NF negativ:	<ul style="list-style-type: none"> - Abzug möglich bei Vergütung von Auftragsforschung mit der Kostenaufschlagsmethode („cost plus method“)?