
Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

1. Einleitende Bemerkungen

Die Voraussetzungen und die Steuerfolgen werden in der Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a StHG konkretisiert (nachfolgend: Analyse SSK). Die dortigen Ausführungen gelten integral für die Auslegung von Art. 85bis StG, weshalb darauf verwiesen werden kann. In Ergänzung zur Analyse SSK sind für die Auslegung des zusätzlichen Abzugs von Forschungs- und Entwicklungsaufwand (FuE-Zusatzabzug) im Kanton St.Gallen nachfolgende Ausführungen zu beachten.

2. Begriff der Forschung und Entwicklung

Forschung und Entwicklung (FuE) umfasst gemäss Art. 85bis Abs. 2 StG die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation, wobei auf die Definitionen von Art. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIFG; SR 420.1) verwiesen wird. Weiter zu beachten sind die Ausführungen in der Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 vom 21. März 2018 (Botschaft zur SV17; BBI 2018 2527 ff.), die wiederum auf die OECD-Handbücher Frascati (Frascati Manual Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development) und Oslo (Oslo Manual Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data) als Auslegungshilfen verweisen. Vorrangig gilt die Auslegung nach Schweizer Recht, insbesondere sind die Ausführungen in der Botschaft zur Totalrevision des Forschungs- und Innovationsförderungsgesetzes vom 9. November 2011 einschlägig (Botschaft zum FIFG, BBI 2011 8827 ff.).

Dies ist insofern relevant, als Innovation in Art. 2 FIFG enger gefasst ist als im Oslo-Handbuch 2005. Während Art. 2 FIFG voraussetzt, dass für Innovation zwingend die Kriterien der wissenschaftlichen Forschung, d.h. die Frascati-Grundsätze (vgl. nachfolgend Ziff. 3, Identifizierung qualifizierender FuE-Tätigkeit), erfüllt sein müssen, fasst das Oslo-Handbuch 2005 Innovation weiter, indem für Innovation keine wissenschaftliche Forschung verlangt wird. Aufgrund der Vorrangigkeit des Schweizer Rechts qualifiziert Innovation ohne wissenschaftliche Forschung folglich nicht für den FuE-Zusatzabzug.

3. Identifizierung förderungswürdiger FuE-Tätigkeiten

FuE zielt immer darauf ab, anhand innovativer Konzepte neue Erkenntnisse zu gewinnen. Das Endergebnis (oder zumindest der für seine Erreichung erforderliche Zeit- und Ressourcenaufwand) ist im Wesentlichen ungewiss. FuE ist ein geplanter und budgetierter Prozess (selbst bei Durchführung durch Einzelpersonen), der auf die Erzielung von Ergebnissen ausgerichtet ist, die übertragbar/reproduzierbar sind.

Damit eine Tätigkeit für den FuE-Zusatzabzug nach Art. 85bis StG qualifiziert, muss die Aktivität folgende fünf Kernkriterien gleichzeitig und kumulativ erfüllen:

1. Neuartig: auf die Gewinnung neuer Erkenntnisse abzielend;
2. Schöpferisch: auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruhend;

3. Ungewiss: Ungewissheit bezogen auf das Endergebnis;
4. Systematisch: einem Plan folgend und budgetiert;
5. Übertragbar und/oder reproduzierbar: zu Ergebnissen führend, die reproduzierbar sind.

Nachstehend wird veranschaulicht, wie diese fünf Kernkriterien zu interpretieren sind:

3.1 Neuartig

Die potenzielle Neuartigkeit von FuE-Tätigkeiten im Unternehmenssektor muss vor dem Hintergrund des existierenden Erkenntnisstands in der jeweiligen Branche evaluiert werden. Die im Rahmen eines Projekts durchgeführte FuE-Tätigkeit muss zu Erkenntnissen führen, die für das Unternehmen neu sind und im betreffenden Wirtschaftszweig noch nicht genutzt werden. Von FuE ausgeschlossen sind Formen des Wissenserwerbs wie Kopie, Nachahmung und Reverse Engineering, da es sich dabei nicht um neuartige Erkenntnisse handelt. Jede Nutzung von bereits vorhandenem Wissen, die nicht den Versuch einer Erweiterung des Standes der Technik nach sich zieht, qualifiziert nicht (Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 2.4, Ziff. 2.14).

3.2 Schöpferisch

Ein FuE-Projekt muss neue Konzepte oder Ideen zum Ziel haben, die den existierenden Wissensbestand erhöhen. Routineveränderungen an Produkten und Verfahren zählen nicht zu FuE. Routineaktivitäten sind von FuE ausgeschlossen, nicht aber neue Methoden, die zur Erledigung von Routineaufgaben entwickelt wurden. Beispielsweise ist die Datenverarbeitung keine FuE-Tätigkeit, es sei denn, sie ist Teil eines Projekts zur Entwicklung neuer Methoden der Datenverarbeitung (Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 2.4, Ziff. 2.17).

3.3 Ungewiss

Bei FuE besteht generell Ungewissheit in Bezug auf den Kosten- oder Zeitaufwand, der zur Erreichung der erwarteten Ergebnisse erforderlich ist, sowie darüber, ob diese Ziele grundsätzlich überhaupt in irgendeiner Masse erreicht werden können.

Ungewissheit zählt beispielsweise zu den Schlüsselkriterien bei der Unterscheidung zwischen FuE-Prototypenentwicklung (Modelle, die verwendet werden, um technische Konzepte und Techniken zu testen, bei denen das Risiko des Scheiterns im Hinblick auf die Anwendbarkeit groß ist) und Prototypenentwicklung, die nicht für FuE bestimmt ist (Pilotanlagen, die dem Erwerb technischer oder rechtlicher Zertifizierungen dienen (Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 2.4, Ziff. 2.18).

3.4 Systematisch

FuE ist eine formale Tätigkeit, die systematisch durchgeführt wird. In diesem Kontext bedeutet "systematisch", dass der FuE-Prozess nach einem festen Plan abläuft und sowohl die einzelnen Verfahrensschritte als auch die Ergebnisse dokumentiert werden. Um dies zu überprüfen, sollten Zweck und Finanzierungsquellen der FuE-Tätigkeit ermittelt werden. Stehen derartige Informationen zur Verfügung, handelt es sich effektiv um eine FuE-Tätigkeit, die darauf ausgerichtet ist, spezifischen Bedürfnissen gerecht zu werden, und zudem über eigene Human- und Finanzressourcen verfügt. Auch wenn die soeben beschriebene Management- und Berichterstattungsstruktur eher bei Grossprojekten anzutreffen ist, kann sie auch bei kleineren Vorhaben umgesetzt werden, bei denen es an sich ausreichen würde, dass ein

oder mehrere abhängig Beschäftigte oder Berater damit beauftragt sind, eine spezifische Lösung für ein konkretes Problem zu finden (Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 2.4, Ziff. 2.19).

3.5 Übertragbar und/oder reproduzierbar

Ein FuE-Projekt sollte in der Möglichkeit münden, das neue Wissen zu übertragen, indem es dessen Einsatz garantiert, und es anderen Forschern gestattet, die Ergebnisse im Rahmen ihrer eigenen FuE-Tätigkeiten zu reproduzieren. Dies gilt auch für FuE-Tätigkeiten, die zu negativen Ergebnissen führen, wie etwa in Fällen, in denen sich eine Ausgangshypothese nicht bestätigt oder ein Produkt nicht wie ursprünglich geplant entwickelt werden kann.

Der Sinn und Zweck von FuE besteht darin, den existierenden Wissensbestand zu erhöhen. Deshalb können die Ergebnisse nicht geheim gehalten werden (d.h. allein in den Köpfen der Forscher bleiben), da die Gefahr bestünde, dass sie und das damit verbundene Wissen verloren gehen. Ein solcher Ergebnistransfer kann nachgewiesen werden, bspw. durch die Veröffentlichung in der wissenschaftlichen Literatur. In einem Unternehmensumfeld sind die Ergebnisse durch das Geschäftsgeheimnis oder andere Formen des Schutzes der Rechte an geistigem Eigentum geschützt, gleichzeitig ist es aber üblich, dass die einzelnen Verfahrensschritte und die Ergebnisse für die Nutzung durch andere Forscher im Unternehmen dokumentiert werden (Frascati-Handbuch 2015, Kapitel 2.4, Ziff. 2.20).

4. Abgrenzung des qualifizierenden Aufwands bei förderungswürdiger FuE-Tätigkeit

Liegt eine förderungswürdige FuE-Tätigkeit vor (vgl. Ziff. 3), hat eine Aufschlüsselung des Aufwands zu erfolgen, welcher der FuE-Tätigkeit zu Grunde liegt. Als qualifizierender Aufwand für die Bemessung des FuE-Zusatzabzugs gelten nur Auslagen für direkte, aktive und unmittelbar im FuE-Bereich liegende Tätigkeiten. Der Gesetzestext schliesst in Art. 85bis Abs. 3 Bst. a StG mit der Formulierung "direkt zurechenbar" Personalaufwendungen für Angestellte aus, die nicht im Bereich FuE tätig sind. Gleiches gilt für Aufwendungen, die nur indirekt im Zusammenhang mit dem Personal stehen.

Nicht qualifizieren namentlich Aufwendungen für indirekte Unterstützungs- oder Hilfstätigkeiten wie Dienstleistungen zentraler Finanz- und Personalabteilungen, IT-Infrastrukturmanagement, Auslagen im Produktionsprozess sowie diesem vor- und nachgelagerte Tätigkeiten. Ebenso ausgeschlossen sind weitere, nicht direkt der FuE dienende Tätigkeiten wie Einkauf, Verkauf, Marketing und Führung der Unternehmung. Auch Aufwände für die Zulassung, Bewilligung, Zertifizierung oder Typenprüfung sowie das Qualitätsmanagement berechtigen nicht für den Zusatzabzug. Zwar sind die erwähnten Tätigkeiten zumindest teilweise unentbehrlich für eine erfolgreiche FuE-Tätigkeit, dennoch sind sie nicht Teil des steuerrechtlichen FuE-Begriffs.

Folgender Produktlebenszyklus (vgl. Analyse SSK, S. 8) veranschaulicht die Abgrenzung der qualifizierenden FuE-Tätigkeiten (grün) von den nicht qualifizierenden übrigen Tätigkeiten (weiss):

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

Diese Abgrenzung des qualifizierenden Aufwands ist in jedem Fall vorzunehmen, unabhängig davon, ob es sich um Eigen- oder Auftrags-FuE handelt.

5. Bemessungsbasis des FuE-Zusatzabzugs

Der FuE-Zusatzabzug ist zulässig auf dem direkt zurechenbaren eigenen Personalaufwand (Eigen-FuE) und bei durch Dritte im Auftragsverhältnis erbrachten FuE auf dem Rechnungsbetrag (Auftrags-FuE). Die Summe ergibt die Bemessungsbasis, welche der Berechnung des FuE-Zusatzabzugs (vgl. nachfolgend Ziff. 6) zu Grunde liegt.

5.1 Eigen-FuE

Bei Eigen-FuE bemisst sich der FuE-Zusatzabzug nach Art. 85bis Abs. 3 Bst. a StG auf Basis des direkt zurechenbaren Personalaufwands, der auf qualifizierende FuE-Tätigkeiten (vgl. oben Ziff. 4) entfällt, zuzüglich eines Zuschlags von 35% dieses Personalaufwands, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der steuerpflichtigen Person.

Aufgrund der Botschaft zur SV17 umfasst der Begriff der Personalaufwendungen namentlich die Lohn- und Sozialversicherungsaufwendungen. Dazu gehören nach dem Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung auch Gratifikationen, Bonus-Programme und Aufwendungen für Dienstaltersgeschenke sowie Aus- und Weiterbildung.

Der Zuschlag von 35% auf dem direkt zurechenbaren Personalaufwand stellt eine Abgeltung von Material-, Investitions- bzw. Abschreibungskosten, Miete und die übrigen Gemeinkosten für Forschung und Entwicklung dar.

5.2 Auftrags-FuE

Art. 85bis StG schliesst aus, dass der FuE-Zusatzabzug doppelt (beim Auftraggeber und beim Auftragnehmer) oder mehrfach (im Fall von weiteren Subauftragnehmern) geltend gemacht wird. Ist der Auftraggeber der FuE gesetzlich zur Vornahme des FuE-Zusatzabzugs berechtigt, so steht dem Auftragnehmer dafür kein Zusatzabzug zu. Der St.Galler Auftragnehmer kann die Ermässigung lediglich dann geltend machen, wenn der Auftraggeber in einem Kanton steuerpflichtig ist, der den Abzug nicht eingeführt hat.

Den Vertragsparteien eines FuE-Auftrags steht kein Wahlrecht bezüglich Zuweisung des Zusatzabzugs zu. Ein doppelter oder mehrfacher FuE-Zusatzabzug ist in jedem Fall ausgeschlossen.

a) Auftrags-FuE durch Dritte (steuerpflichtige Person tritt als Auftraggeber auf)

Wird die FuE-Tätigkeit durch Dritte ausgeführt, beträgt die Berechnungsgrundlage für den FuE-Zusatzabzug beim Auftraggeber 80% des für die qualifizierende FuE (vgl. oben Ziff. 4) in Rechnung gestellten Betrages.

Mittels eines Abschlags von 20 Prozent auf dem für die FuE in Rechnung gestellten Betrag wird sichergestellt, dass die Eigen-FuE gegenüber der Auftrags-FuE nicht diskriminiert wird. Dieser Abschlag eliminiert pauschal die im Rechnungsbetrag inkludierte Gewinnkomponente sowie übrige, FuE-fremde Gemeinkosten wie Verwaltung und Vertrieb.

b) Auftrags-FuE für Dritte (steuerpflichtige Person tritt als Auftragnehmer auf)

Betreibt ein Unternehmen gleichzeitig Eigen-FuE sowie Auftragsforschung für Dritte, die in einem Kanton steuerpflichtig sind, der den FuE-Zusatzabzug gesetzlich vorsieht, ist der qualifizierende eigene Personalaufwand verhältnismässig zu kürzen, damit kein doppelter Abzug erfolgt.

Die entsprechende, beim Auftragnehmer vorzunehmende Kürzung erfolgt in zwei Schritten:

1. Der Rechnungsbetrag ist zunächst zwecks pauschaler Eliminierung der Gewinnkomponente und der übrigen Gemeinkosten mit 80% zu multiplizieren. Dieser Wert entspricht dem in Rechnung gestellten eigenen Personalaufwand inklusive 35% für FuE-Gemeinkosten.
2. Alsdann ist das Resultat gemäss Schritt 1 zwecks Eliminierung der FuE-Gemeinkosten mit 135% zu dividieren. Daraus resultiert der pauschale eigene Personalaufwand, der für die Auftragsforschung angefallen ist. Auf diesem Aufwand steht dem Auftragnehmer kein FuE-Zusatzabzug zu, sofern der Auftraggeber zum FuE-Zusatzabzug berechtigt ist.

Die soeben beschriebene Kürzung des eigenen FuE-Personalaufwands wird anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht (vgl. Analyse SSK, S. 13).

Illustration	
Kürzung des eigenen Personalaufwandes für Forschung und Entwicklung (Berechnungsbasis für den Zusatzabzug) bei Auftragsforschung für Dritte, welche den Zusatzabzug geltend machen:	
Rechnungsbetrag F&E-Leistungen an Auftraggeber	168.75
Berechnungsbasis für den Zusatzabzug (entspricht 135 % beim Auftragnehmer)	135
Kürzung qualifizierender Personalaufwand für Zusatzabzug F&E Auftragnehmer (100 %)	100
Eigener qualifizierender F&E-Aufwand beim Auftragnehmer	400
./.. Kürzung zufolge Zusatzabzug beim Auftraggeber	-100
	300
+ Material- und Gemeinkostenzuschlag 35 %	105
Berechnungsbasis Zusatzabzug Auftragnehmer	405

6. Berechnung des FuE-Zusatzabzugs

Der FuE-Zusatzabzug gemäss Art. 85bis Abs. 1 StG errechnet sich durch Multiplikation der Bemessungsbasis (vgl. oben Ziff. 5) mit dem kantonalen Förderfaktor von 40%, wie folgendes Beispiel veranschaulicht.

Gemäss Erfolgsrechnung	Aufwand	Zuschlag/ Reduktion	Zusatzabzug	Steuerbarer Reingewinn
Reingewinn				1'000
Im Aufwand enthalten:				
– Eigener Personalaufwand für FuE	104	+35%	140	
– Auftrags-FuE von Dritten	200	-20%	160	
Berechnungsbasis Zusatzabzug			300	
Zusatzabzug von 40%			120	-120
Steuerbarer Reingewinn Kantons- und Gemeindesteuern				880

7. Weitere Abgrenzungen

7.1 Räumliche Abgrenzung

Für den FuE-Zusatzabzug qualifiziert nur im Inland ausgeführte FuE. Dies betrifft sowohl die Eigen-FuE als auch die Auftrags-FuE.

Wird ein FuE-Auftrag von einem ausländischen Unternehmen durch Entsandte in der Schweiz ausgeführt, liegt nur dann inländische FuE vor, wenn das ausländische Unternehmen in der Schweiz steuerpflichtig ist.

7.2 Zeitliche Abgrenzung

Das Periodizitätsprinzip ist einzuhalten. Dementsprechend müssen Aufwand und Ertrag streng periodenbezogen verbucht werden. Werden FuE-Aufwände aktiviert, ist der FuE-Zusatzabzug im Zeitpunkt der Aktivierung geltend zu machen und nicht etwa im Zeitpunkt der späteren Abschreibung. Dies unabhängig davon, ob die Aktivierung via Ertragskonto oder Minusaufwandskonto verbucht wurde.

7.3 Ausschöpfungsbegrenzung

a) max. bis zum Gesamtaufwand der Unternehmung

Der bei Eigen-FuE direkt zurechenbare Personalaufwand inkl. Zuschlag von 35% ist nach oben limitiert und darf den geschäftsmässig begründeten Gesamtaufwand der Unternehmung nicht überschreiten. Die Auftrags-FuE von Dritten unterliegt keiner solchen Begrenzung.

Als Gesamtaufwand einer steuerpflichtigen Unternehmung gilt der gesamte Aufwand gemäss der handelsrechtlich massgebenden Jahresrechnung unter Berücksichtigung der steuerlichen Korrekturen. Wurde qualifizierender Personalaufwand für Eigen-FuE oder qualifizierende Auftrags-FuE aktiviert, können sie für die Berechnung des Gesamtaufwandes im Zeitpunkt der Entstehung in der Unternehmung mitberücksichtigt werden. Die spätere Abschreibung muss dann wieder aus dem Gesamtaufwand herausgerechnet werden.

b) Entlastungsbegrenzung

Der FuE-Zusatzabzug gemäss Ziff. 6 unterliegt der Entlastungsbegrenzung nach Art. 85ter StG.

7.4 Abgrenzung FuE-Zusatzabzug zur Ermässigung im Rahmen der Patentbox**a) Initialer Patentboxeintritt**

Eine Beanspruchung des FuE-Zusatzabzugs nach Art. 41bis und 85bis StG schliesst eine spätere Geltendmachung der Patentbox nicht aus. In diesem Fall werden die bereits geltend gemachten FuE-Aufwendungen einschliesslich Zusatzabzug beim Eintritt in die Patentbox als Gewinn besteuert (Art. 83ter Abs. 3 StG).

b) Fortlaufender Patentboxermässigung

Der FuE-Zusatzabzug nach Art. 41bis und 85bis StG ist dem Kongruenzprinzip folgend bei der Berechnung des ermässigt steuerbaren Reingewinns aus Patenten mitzuberechnen. Folglich reduziert der FuE-Zusatzabzug den Patentboxgewinn und somit die Ermässigung aufgrund der Patentbox.

8. Dokumentation

Die Unternehmen müssen für das Geltendmachen eines FuE-Zusatzabzugs geeignete Dokumentationen führen. Der FuE-Zusatzabzug ist nach den allgemeinen Regeln zur Beweislastverteilung als steuermindernde Tatsache durch das steuerpflichtige Unternehmen nachzuweisen. Es trägt auch die Folgen einer Beweislosigkeit.

Zur Überprüfung der Abzugsfähigkeit werden folgende Angaben und Unterlagen benötigt:

- Formular JP 7.1 FuE-Zusatzabzug (inkl. geeigneter Nachweise zu Ziff. 1 des Formulars)
- Bei Eigen-FuE:
 - Tabellarische Übersicht mit folgenden Mitarbeiter-Informationen: Name, Funktion, Bezeichnung Forschungs-Abteilung/-Projekt, Beschäftigungsgrad, Jahreslohn auf Basis 100%, Jahreslohn effektiv, prozentualer Anteil der Tätigkeit für qualifizierende FuE;
 - Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sind weiterführende Prüfungshandlungen wie die Einforderung von Stellenprofilen und Funktionsbeschreibungen möglich.
- Bei Auftrags-FuE:
 - Kopie des Forschungsvertrags, Rechnungskopien und Tabelle (Konto) über die in der Periode gesamthaft bezahlten FuE-Aufwendungen;
 - Tabellarische Übersicht mit folgenden Informationen: Auftraggeber, Ansässigkeitsort des Auftraggebers, Auftragnehmer, Bezeichnung Forschungs-Abteilung/-Projekt, Rechnungsbetrag, Anteil des Rechnungsbetrags für qualifizierende FuE;
 - Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sind weiterführende Prüfungshandlungen wie Belegkontrollen möglich.
- Folgende Kennzahlen (falls dem Kantonalen Steueramt St.Gallen noch nicht vorliegend): EBIT-Marge, Umsatz, gesamter FuE-Aufwand sowie gesamter Personalaufwand.