

BAK Taxation Index: STAF-Zusatzanalyse

Steuerbelastung mit FuE-Instrumenten 2024

Juli 2024



Auftraggeber

Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der Schweiz
Steuer- und Finanzämter, Volkswirtschaftliche Ausschüsse sowie Standortförderungen der Kantone Appenzell A.Rh., Basel-Stadt, Bern, Glarus, Graubünden, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen, Schwyz, Solothurn, St. Gallen, Thurgau, Uri und Zürich

Herausgeber

BAK Economics AG

Ansprechpartner

Sebastian Schultze
Projektleiter
T +41 61 279 97 11
sebastian.schultze@bak-economics.com

Michael Grass
Geschäftsleitung
T +41 61 279 97 23
michael.grass@bak-economics.com

Redaktion

Julian Burkhard
Michael Grass
Sebastian Schultze

Redaktionsschluss: Juli 2024

Copyright

Alle Inhalte dieser Studie, insbesondere Texte und Grafiken, sind urheberrechtlich geschützt. Das Urheberrecht liegt bei BAK Economics AG. Die Studie darf mit Quellenangabe zitiert werden („Quelle: BAK Economics“).

Copyright © 2024 by BAK Economics AG

Alle Rechte vorbehalten

Executive Summary

Dank der innovationsfreundlichen Ausgestaltung des Schweizer Steuersystems ist die Steuerbelastung für forschungsintensive Unternehmen tiefer als im Schweizer Mittel. Bei einer durchschnittlichen Forschungsintensität reduziert sich die effektive Steuerbelastung im Schweizer Schnitt von 13.5 auf 12.1 Prozent, bei einer sehr hohen Forschungsintensität auf 9.0 Prozent. Besonders Hochsteuerkantone können ihre Standortattraktivität für forschungsintensive Unternehmen durch die umfassende Nutzung der international konformen FuE-Instrumente deutlich verbessern. Die für innovationsintensive Unternehmen steuerlich attraktivsten Kantone liegen in der Zentral- und Ostschweiz.

BAK Taxation Index: International vergleichbare effektive Steuerbelastung

Der BAK Taxation Index (BTI) erfasst regelmässig die Steuerbelastung für Unternehmen und hoch qualifizierte Arbeitskräfte in den Schweizer Kantonen und ihren wichtigsten internationalen Konkurrenzstandorten. Beides sind relevante Einflussfaktoren für Standortentscheidungen von Unternehmen. Der BTI wird in enger Kooperation mit dem ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung erstellt.

In diesem Executive Summary werden die wichtigsten Ergebnisse der Zusatzanalyse zur EATR-Steuerbelastung bei Nutzung der STAF FuE-Instrumente in den Schweizer Kantonen zum Rechtsstand 2024 zusammengefasst.

In der Schweiz wurde die Steuerbelastung für alle 26 Kantone berechnet. Die nachfolgenden Aussagen beziehen sich auf alle Kantone, konkrete Werte werden aber nur für die 15 am Projekt beteiligten Kantone publiziert.

Hintergrund

Am 1. Januar 2020 trat das Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) auf eidgenössischer Ebene in Kraft und wurde seither in den allermeisten Kantonen vollständig umgesetzt. Sie ist die wichtigste Schweizer Steuerreform seit Jahrzehnten und hat die Schweizer Steuerlandschaft erheblich verändert. Wie zahlreiche andere Länder führte die Schweiz mit der STAF steuerliche Instrumente ein, die es erlauben, die Steuerbelastung von Unternehmen mit Forschungstätigkeit zu reduzieren. Diese kantonalen Instrumente umfassen eine Patentbox (steuerliche Begünstigung von Einnahmen aus Patenten) und FuE-Abzüge (steuerliche Begünstigung von Ausgaben für Forschung und Entwicklung). Um ein «race to the bottom» und damit verbundene Steuerausfälle zu begrenzen sind diese Instrumente mit einer Entlastungsbegrenzung versehen. Die Kantone können die STAF FuE-Instrumente innerhalb gewisser Parameter frei ausgestalten und an ihre jeweiligen Bedürfnisse anpassen. Die gesetzlich maximal möglichen FuE-Ermässigungen werden von neun Kantonen unter anderem Bern und Zürich gewährt. In sechs Kantonen z.B. Basel-Stadt wird hingegen neben der Patentbox kein zusätzlicher Abzug für F&E-Aufwand gewährt. Mit den STAF FuE-Instrumenten fördern die Kantone die Innovationsaktivitäten von Unternehmen und erhalten ihre Standortattraktivität im internationalen Steuerwettbewerb.

Im Rahmen des BAK Taxation Index wird in der vorliegenden Zusatzanalyse die EATR-Steuerbelastung bei Nutzung der STAF FuE-Instrumente zum Rechtsstand 2024 erhoben. Berücksichtigt werden dabei die kantonale Ausgestaltung der FuE-Abzüge, der Patentbox und die Entlastungsbegrenzung. Die Analyse fusst auf dem Modell «BAK Forschungsintensive Unternehmen», mit welchem der Einfluss von FuE-Anreizen auf die EATR-Steuerbelastung für verschiedene Szenarien untersucht werden kann (vgl. Methodikbox auf der letzten Seite).

Insgesamt werden die Auswirkungen der FuE-Instrumente auf die Steuerbelastung anhand drei verschiedenen Typen von Investitionen (oder Unternehmen) gemessen, welche sich bezüglich der unterstellten Forschungsintensität unterscheiden:

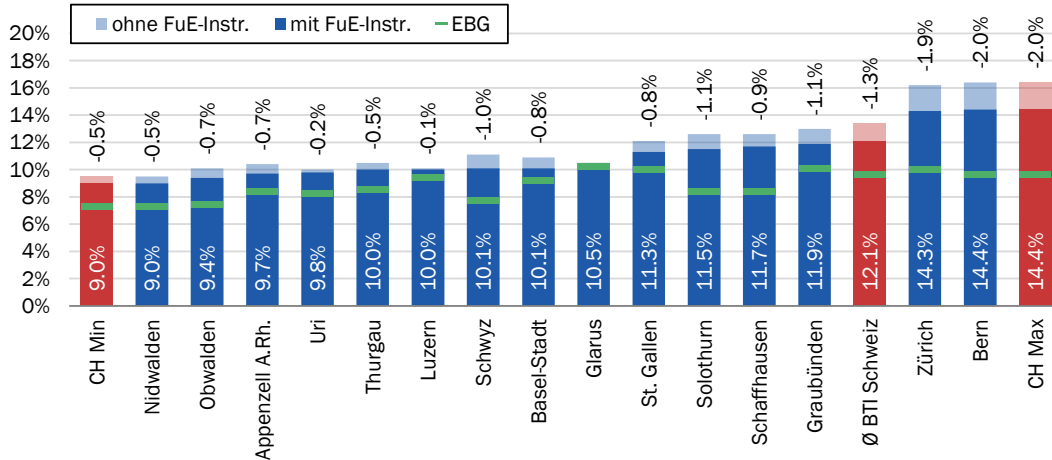
- Patentinvestition 20% = Diversifizierte Investition zu 20% in ein selbsterstelltes Patent und zu 80% in Maschinen, Gebäude, Vorräte, Finanzanlagen (in gleichen Teilen). Dies entspricht einem durchschnittlich forschungsintensiven Unternehmen.¹
- Patentinvestition 60% = Diversifizierte Investition zu 60% in ein selbsterstelltes Patent und zu 40% in Maschinen, Gebäude, Vorräte, Finanzanlagen (zu gleichen Teilen). Dies entspricht einem sehr forschungsintensiven Unternehmen.
- Patentinvestition 100% = Reine Patentinvestition (selbsterstelltes Patent). Dies stellt ein Grenzfall dar.

Die Parameter für die vorliegende STAF-Zusatzanalyse wurden in der BAK Taxation Index Kantonsbefragung von März 2024 zusätzlich zu den üblichen Angaben (Update 2024) erhoben. Die den Berechnungen zugrundeliegenden Parameter der FuE-Instrumente sind im Anhang aufgeführt.

¹ Der BAK Taxation Index wird für ein hochprofitables Unternehmen (Vorsteuerrendite = 20%) des verarbeitenden Gewerbes berechnet.

Steuerbelastung für durchschnittlich forschungsintensive Unternehmen

Abb. 1: EATR-Steuerbelastung bei einer Patentinvestition 20%



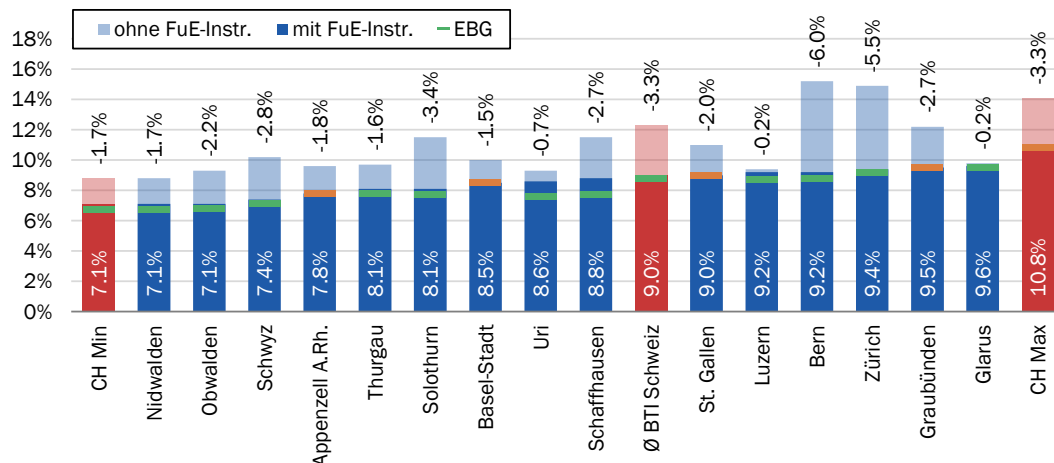
Bemerkungen: In der Abbildung werden nur am Projekt beteiligte Kantone sowie der Kanton mit den tiefsten (CH Min) bzw. höchsten Steuern für Unternehmen (CH Max) und der BIP-gewichtete Durchschnitt aller 26 Kantone ausgewiesen. Abgebildet ist die EATR-Steuerbelastung (d.h. die effektive Durchschnittssteuerbelastung) für Unternehmen ohne (hell) und mit (dunkel) Nutzung der STAF FuE-Instr. (Entlastungsbegrenzung berücksichtigt) in den Schweizer Kantonen (gemessen am kantonalen Hauptort) in % (Säulen) im Jahr 2024. Entlastung durch Nutzung der FuE-Instrumente in %-Punkten (Zahlen oberhalb der Säulen). Zudem ist die Entlastungsbegrenzung (EBG) abgetragen: oranger Strich (EBG greift) bzw. grüner Strich (EBG greift nicht).
Quelle: BAK Economics, ZEW

Der Einfluss der STAF FuE-Instrumente auf die EATR-Steuerbelastung für eine Patentinvestition 20% bzw. ein durchschnittlich forschungsintensives Unternehmen kann folgendermassen zusammengefasst werden:

- Die Nutzung der STAF FuE-Instrumente führt in fast allen Kantonen zu einer moderaten Steuerentlastung für Unternehmen mit einer durchschnittlichen Forschungstätigkeit. Einzig im Kanton Glarus kommt es zu keiner Entlastung. Mit einer Reduktion von 2%-Punkten fällt die Wirkung im Kanton Bern am stärksten aus.
- Im BIP-gewichteten Durchschnitt der Kantone führt die Nutzung der STAF FuE-Instrumente zu einer Reduktion der durchschnittlichen Steuerbelastung um 1.3%-Punkte auf 12.1%.
- Das Kantonsranking der EATR-Steuerbelastung verändert sich durch die STAF FuE-Instrumente im 20%-Fall nur wenig. Die Rangverschiebungen betragen +/- 2 Ränge. An der Spitze des Rankings steht weiterhin der Kanton Nidwalden, während der Kanton Bern die höchste Steuerbelastung aufweist.

Steuerbelastung für sehr forschungsintensive Unternehmen

Abb. 2: EATR-Steuerbelastung bei einer Patentinvestition 60%



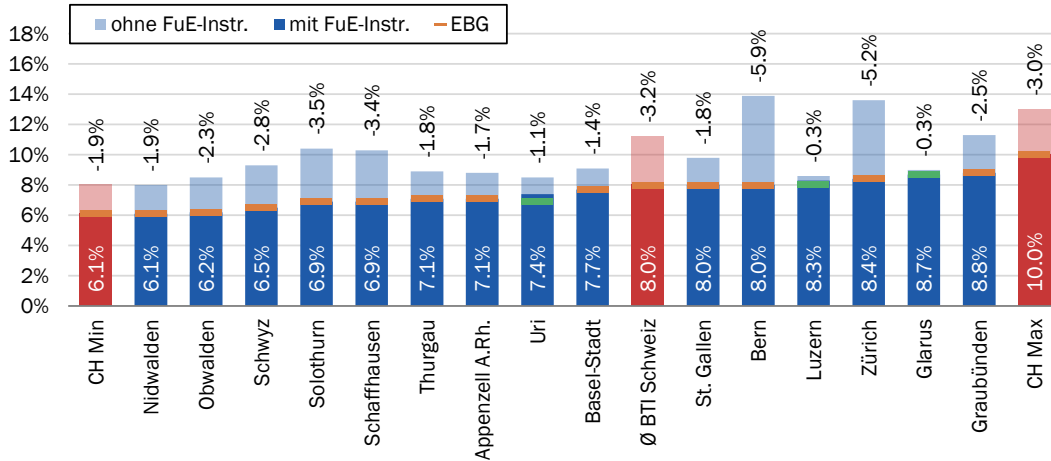
Bemerkungen: In der Abbildung werden nur am Projekt beteiligte Kantone sowie der Kanton mit den tiefsten (CH Min) bzw. höchsten Steuern für Unternehmen (CH Max) und der BIP-gewichtete Durchschnitt aller 26 Kantone ausgewiesen. Abgebildet ist die EATR-Steuerbelastung (d.h. die effektive Durchschnittssteuerbelastung) für Unternehmen ohne (hell) und mit (dunkel) Nutzung der STAF FuE-Instr. (Entlastungsbegrenzung berücksichtigt) in den Schweizer Kantonen (gemessen am kantonalen Hauptort) in % (Säulen) im Jahr 2024. Entlastung durch Nutzung der FuE-Instrumente in %-Punkten (Zahlen oberhalb der Säulen). Zudem ist die Entlastungsbegrenzung (EBG) abgetragen: oranger Strich (EBG greift) bzw. grüner Strich (EBG greift nicht).
Quelle: BAK Economics, ZEW

Die Hauptergebnisse zum Einfluss der STAF FuE-Instrumente für eine Patentinvestition 60% bzw. ein sehr forschungsintensives Unternehmen lauten wie folgt:

- Die Nutzung der STAF FuE-Instrumente führt zu einer deutlichen Reduktion der EATR-Steuerbelastung. Im BIP-gewichteten Durchschnitt sinkt die Steuerbelastung um 3.3%-Punkte auf 9.0 Prozent.
- Besonders in Kantonen mit einer ansonsten vergleichsweise hohen Steuerbelastung führen die STAF FuE-Instrumente im 60%-Fall zu einer deutlichen Entlastung. Am stärksten fällt die Reduktion der EATR-Steuerbelastung im Kanton Bern aus (-6.0%-Punkte), am tiefsten in den Kantonen Glarus und Luzern (-0.2%-Punkte). Allerdings greift bei rund der Hälfte der Kantone die Entlastungsbegrenzung.
- Auch das Ranking verändert sich nun spürbar. Der Kanton Bern gewinnt 9 Ränge, während der Kanton Glarus 15 Plätze nach hinten fällt. An der Spitze des Rankings liegen jedoch weiterhin die Zentralschweizer Kantone Nidwalden und Obwalden.

Steuerbelastung bei reiner Forschungstätigkeit (Grenzfall)

Abb. 3: EATR-Steuerbelastung bei einer Patentinvestition 100%



Bemerkungen: In der Abbildung werden nur am Projekt beteiligte Kantone sowie der Kanton mit den tiefsten (CH Min) bzw. höchsten Steuern für Unternehmen (CH Max) und der BIP-gewichtete Durchschnitt aller 26 Kantone ausgewiesen. Abgebildet ist die EATR-Steuerbelastung (d.h. die effektive Durchschnittssteuerbelastung) für Unternehmen ohne (hell) und mit (dunkel) Nutzung der STAF FuE-Instr. (Entlastungsbegrenzung berücksichtigt) in den Schweizer Kantonen (gemessen am kantonalen Hauptort) in % (Säulen) im Jahr 2024. Entlastung durch Nutzung der FuE-Instrumente in %-Punkten (Zahlen oberhalb der Säulen). Zudem ist die Entlastungsbegrenzung (EBG) abgetragen: oranger Strich (EBG greift) bzw. grüner Strich (EBG greift nicht).
Quelle: BAK Economics, ZEW

Im theoretischen Grenzfall einer reinen Patentinvestition (100%) verstärkt sich der Einfluss der FuE-Instrumente nochmals, bleibt aber aufgrund der Entlastungsbegrenzung beschränkt. Diese greift nun bei nahezu allen Kantonen. Die Hauptergebnisse sind:

- Im Fall einer reinen Patentinvestition reduzieren die STAF FuE-Instrumente die EATR-Steuerbelastung deutlich. Der BIP-gewichtete Durchschnitt sinkt um 3.2%-Punkte auf 8.0 Prozent.²
- Die Entlastungen variieren zwischen den einzelnen Kantonen stark. Sie reichen von -0.3%-Punkten (Glarus und Luzern) bis zu -5.9%-Punkten (Bern).
- Das Ranking verändert sich im 100%-Fall deutlich. Während an der Spitze weiterhin der Kanton Nidwalden steht, gewinnen die am Projekt beteiligten Kantone Bern, Schwyz und Zürich jeweils fünf oder mehr Plätze. Der Kanton Solothurn verbessert sich im Ranking sogar um 12 Plätze.

² Die absolute Reduktion der Belastung durch die Nutzung der FuE-Instrumente ist bei einer 100% Patentinvestition mit -3.2% leicht tiefer als bei einer 60% Patentinvestition (-3.3%). Es gilt aber zu beachten, dass die EATR-Steuerbelastung ohne Nutzung der FuE-Instrumente im 100%-Fall kleiner ist als im 60%-Fall. Der Grund hierfür ist, dass es sich um unterschiedliche Investitionen handelt (diversifizierte Investition mit einem Patentanteil von 60% vs. eine Investition mit einem Patentanteil von 100%), die steuerlich unterschiedlich behandelt werden.

Fazit

Die Analyse der Auswirkungen der STAF FuE-Instrumente auf die EATR-Steuerbelastung zeigt, dass die FuE-Instrumente die Belastung für forschungsintensive Unternehmen deutlich senken können. Einige Kantone mit einer hohen ordentlichen Belastung können sich durch die grosszügige Ausgestaltung der FuE-Instrumente bei der Besteuerung von besonders forschungsintensiven Unternehmen im Kantonsranking deutlich nach vorne bewegen (z.B. Bern und Zürich).

FuE-Instrumente sind in entwickelten Volkswirtschaften weit verbreitet. Gegenüber den meisten internationalen Vergleichsstandorten weisen die Schweizer Kantone bei einer durchschnittlichen Forschungsintensität eine tiefere Steuerbelastung auf. In Irland, Singapur und Frankreich werden forschungsintensive Unternehmen aufgrund grosszügiger FuE-Instrumente hingegen weniger stark besteuert als im Schweizer Schnitt.

Methodik

Der BAK Taxation Index erfasst die steuerliche Standortattraktivität von allen 26 Schweizer Kantonen und ihren wichtigsten internationalen Konkurrenzstandorten. Erhoben wird die Steuerbelastung für Unternehmen und für hoch qualifizierte Arbeitnehmer. Bei den Schweizer Kantonen wird die Steuerbelastung am Hauptort gemessen, bei den internationalen Standorten am ökonomischen Hauptort. Der BAK Taxation Index bezieht alle relevanten Steuerarten auf den verschiedenen staatlichen Ebenen mit ein und weist die für Investoren relevante effektive Steuerbelastung aus.

Der **BAK Taxation Index für Unternehmen** misst die EATR-Steuerbelastung für Unternehmen, d.h. die effektive, bei einem Unternehmen anfallende Steuerbelastung:

- Der Index wird für eine Kapitalgesellschaft des Verarbeitenden Gewerbes berechnet, die sich zu gleichen Teilen aus verschiedenartigen Wirtschaftsgütern zusammensetzt (immaterielle Wirtschaftsgüter, Industriegebäude, Maschinen, Finanzanlagen, Vorratsvermögen), über verschiedene Finanzierungsquellen finanziert wird (einbehaltene Gewinne, Fremdkapital, neues Beteiligungskapital) und eine Vorsteuerrendite von 20% erzielt.
- In der Berechnung berücksichtigt werden die Tarifbelastungen der verschiedenen Steuern, die Interaktion zwischen den Steuern und die wichtigsten Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (z.B. die Regeln zu den Abschreibungen und zur Vorratsbewertung). Dies ermöglicht sinnvolle internationale Belastungsvergleiche einzelner Standorte. Ein Vergleich allein auf der Basis tariflicher Steuersätze würde zu einer unvollständigen Darstellung der Steuerbelastung führen.

Das Modell **BAK Forschungsintensive Unternehmen** ist ein im Rahmen des BAK Taxation Index entwickeltes Modul, welches den Einfluss der steuerlichen FuE-Anreize auf die Steuerbelastung abbildet.

- Der Hauptunterschied zum Standardmodell des BAK Taxation Index besteht in Folgendem: Beim Standardmodell wird von einer Investition in ein erworbenes Immaterialgut (Patent) ausgegangen, beim Modell BAK Forschungsintensive von einer Investition in ein selbsterstelltes Immaterialgut (Patent).
- Aufgrund der unterschiedlichen Annahmen bezüglich des Immaterialguts zwischen dem BAK Taxation Index Standardmodell (erworben) und dem Modell BAK Forschungsintensive Unternehmen (selbsterstellt) können die EATR-Belastungen auch im Fall einer Patentinvestition 20% (Patent hat in beiden Modellen das gleiche Gewicht) voneinander abweichen.

Detaillierte Informationen zur Methodik des Modells BAK Forschungsintensive Unternehmen – inkl. die Modellierung der Schweizer Besonderheiten der Entlastungsbegrenzung – sind im Dokument «BAK Forschungsintensive Unternehmen: Methodenbericht» zu finden (BAK Economics AG, 2024).

Der BAK Taxation Index wird seit 2003 in enger Zusammenarbeit mit dem ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW Mannheim) ermittelt.

www.baktaxation.com

Anhang: STAF FuE-Instrumente 2024

	Patentbox in %	FuE-Abzug in %	Entlastungsbegrenzung in %
Aargau	90	50	70
Appenzell A. Rh.	50	50	50
Appenzell I.Rh.	50	50	50
Basel-Landschaft	90	20	50
Basel-Stadt	90	Nein	40
Bern	90	50	70
Freiburg	90	50	20
Genf	10	50	9
Glarus	10	Nein	10
Graubünden	90	50	55
Jura	90	50	70
Luzern	10	Nein	20 *
Neuenburg	20	50	40
Nidwalden	90	Nein	70
Obwalden	90	50	70
Schaffhausen	90	Nein	70
Schwyz	90	50	70
Solothurn	90	50	70
St.Gallen	50	40	40
Tessin	90	50	70
Thurgau	40	30	50
Uri	30	Nein	50
Waadt	60	50	50
Wallis	90	50	50
Zug	90	50	70
Zürich	90	50	70

Bemerkungen: *Im Kanton Luzern beträgt die Entlastungsbegrenzung 70% falls ein altrechtlicher Step-up vorliegt und 20% falls kein altrechtlicher Step-up vorliegt.

Quelle: BAK Economics, ZEW