



13. November 2019

Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox-Verordnung)

Erläuterungen

Die nachfolgenden Ausführungen stammen aus dem erläuternden Bericht zur Vernehmlassung zur Steuervorlage 17¹. Sie wurden aufgrund des Ergebnisses des Vernehmlassungsverfahrens entsprechend angepasst. Für die übrigen Ausführungen, namentlich zur gesetzlichen Grundlage und zu den Auswirkungen, sei auf jenen Bericht verwiesen.

Art. 1 Beginn und Ende

Absatz 1: Theoretisch könnte die ermässigte Besteuerung entweder mit der Anmeldung oder mit der Erteilung des Patents oder vergleichbaren Rechts² gewährt werden. Im Zeitpunkt der Anmeldung ist jedoch ungewiss, ob die angemeldete Erfindung tatsächlich patentiert wird. Deshalb wird für die ermässigte Besteuerung auf die Steuerperiode abgestellt, in der das Patent erteilt wird. Dabei kann die ermässigte Besteuerung für die gesamte Steuerperiode, in der das Patent erteilt wird, beansprucht werden.

Ebenfalls möglich ist, dass eine steuerpflichtige Person die Patentbox zu einem späteren Zeitpunkt als im Jahr der Erteilung des Patents geltend macht. Dies ist namentlich im Zeitpunkt der Inkraftsetzung bedeutsam.

Absatz 2 Die ermässigte Besteuerung knüpft an ein bestehendes Patent an. Deshalb ist es folgerichtig, dass die ermässigte Besteuerung am Ende der Steuerperiode endet, in der das zugrundliegende Patent erlischt. Ebenfalls möglich ist, dass eine steuerpflichtige Person vor Ende des Patentschutzes auf die Anwendung der Patentbox verzichtet. Da beim Eintritt in die Patentbox (erstmalige ermässigte Besteuerung) eine Hinzurechnung des Forschungs- und Entwicklungsaufwandes (F&E-Aufwand) gemäss Artikel 24b Absatz 3 StHG stattfindet und in diesem Umfang eine versteuerte stille Reserve gebildet wird, zieht der Austritt aus der Patentbox keine besonderen Steuerfolgen nach sich. Soweit die versteuerte stille Reserve nicht in der Patentbox abgeschrieben werden konnte, kann sie auch nach dem Austritt weiter abgeschrieben werden. Damit wird sichergestellt, dass es nicht zu einer Überbesteuerung kommt.

Absatz 3: Wird ein erteiltes Patent erfolgreich angefochten, erlischt der Patentschutz ex tunc. Steuerlich stellt sich die Frage, ob diesfalls ein Nachsteuerverfahren eingeleitet und die ermässigte Besteuerung der vergangenen Steuerperioden rückgängig gemacht werden müssten. Das würde sich zuungunsten der steuerpflichtigen Person auswirken. Gleichzeitig würde aber auch die Hinzurechnung des F&E-Aufwandes gemäss Artikel 24b Absatz 3 StHG rückgängig gemacht. Der administrative Aufwand für diese Rückabwicklung wäre beträchtlich. Zudem soll namentlich bei Produkten, die ein Patent enthalten, durch den Abzug von sechs Prozent der zugewiesenen Kosten (vgl. Artikel 24b Absatz 2 StHG) sichergestellt werden, dass nur Einkünfte ermässigt besteuert werden, die auf Innovationen beruhen. Aus diesen Gründen besagt Absatz 3, dass eine erfolgreiche Anfechtung des Patents keine Auswirkungen auf vergangene Steuerperioden hat. Das bedeutet, dass diesfalls kein Nachsteuerverfahren durchgeführt wird. Für die gesamte laufende und die nachfolgenden Steuerperioden wird keine ermässigte Besteuerung mehr gewährt.

Art. 2 Berechnungsgrundsatz

Dieser Artikel beschreibt zusammenfassend die Berechnung des ermässigt zu besteuernenden Gewinns. Die Elemente dieser Berechnung werden anschliessend in den Artikeln 3 bis 5 ausführlich beschrieben.

¹ Abrufbar unter: <https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/ind2017.html#EFD>

² Nachfolgend wird vereinfacht nur von „Patenten“ gesprochen; die vergleichbaren Rechte sind jeweils mitgemeint.

Das nachfolgende Beispiel zeigt, wie die Berechnung des ermässigt zu steuernden Gewinns erfolgt. Bei den darin enthaltenen Zahlen (inkl. Nexusquotienten) handelt es sich um beispielhafte Annahmen, die die Funktionsweise der Regelung illustrieren sollen.³ Da die ermässigte Besteuerung in diesem Beispiel pro Patent berechnet wird, ist bei den Produkten jeweils der Wert Null eingetragen.

Beispiel 1: Gewinn aus Patenten	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	0	0				0
Beteiligungserfolg	0	0				0
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-90	-90				90
	800	900				100
			<u>Patent A</u>	<u>Patent B</u>	<u>Patent C</u>	
Reingewinn je Patent		900	600	200	100	
Reingewinn je Produkt		0	0	0	0	
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt		0	0	0	0	0
Markenentgelt		0	0	0	0	0
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus		900	600	200	100	
Nexusquotient			80.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besteuertes Gewinn Box		620	480	120	20	280
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
Total Ermässigung Box 90%		558				62
Total steuerbarer Gewinn						342
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						

Art. 3 Berechnung bei in Produkten enthaltenen Patenten und vergleichbaren Rechten

Gemäss Artikel 24b Absatz 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG)⁴ wird für die Berechnung des Reingewinns, der auf Patente entfällt, die in Produkten enthalten sind, die sogenannte „Residualmethode“ angewendet. Nach dieser Methode dient der gesamte steuerbare Reingewinn des Unternehmens als Ausgangspunkt; anschliessend werden all jene Teile des Gewinns aus der Patentbox herausgerechnet, die nichts mit Patenten zu tun haben.

Absatz 1: Unternehmen, die eine detaillierte Produkterrechnung führen, können direkt auf der Ebene der Produkte einsteigen. Die Verteilung der Gewinne auf die einzelnen Produkte ist notwendig, da der Nexusquotient gemäss Artikel 5 nicht für alle Produkte derselbe ist. Der Gewinn pro Produkt wird sodann vermindert um sechs Prozent der dem Produkt zugewiesenen Kosten. Als Kosten gelten die Vollkosten des Produkts, bestehend aus den Material-, den Produktions- und den Verwaltungskosten. Dieser Schritt soll sicherstellen, dass der Gewinn aus Routinefunktionen und der Gewinn, der nicht aufgrund wirtschaftlich verwertbarer

³ Bei diesem und auch bei den nachfolgenden Beispielen wird der Steueraufwand zum steuerbaren Reingewinn in der Patentbox dazugezählt und am Ende der Berechnungen wieder als Steueraufwand abgezogen. Diese Vorgehensweise führt jeweils zu einer höheren Ermässigung der Gewinne in der Patentbox.

⁴ SR 642.14

Innovation realisiert wurde, ordentlich besteuert werden. Aus Praktikabilitätsgründen wird dafür auf die Kosten als Hilfsgrösse abgestellt. Soweit hernach in diesen Produkten noch ein Markenentgelt enthalten ist, muss dieses gemäss OECD-Standard⁵ ebenfalls aus der Patentbox herausgerechnet werden. Alle herausgerechneten Teile des Gewinns werden ordentlich besteuert.

Absatz 2: Die nach Absatz 1 berechneten Gewinne werden anschliessend mit dem entsprechenden Nexusquotienten multipliziert (siehe Artikel 5).

Absätze 3 und 4: Falls der Gewinn pro Produkt nicht bekannt ist, wird vom gesamten Reingewinn des Unternehmens ausgegangen. Anschliessend werden der Finanzerfolg, der Liegenschaftserfolg, der Beteiligungserfolg und der übrige Erfolg, der nicht auf Produkte entfällt, die ein Patent enthalten oder für welche die steuerpflichtige Person die Patentbox nicht beantragt, herausgerechnet. Der verbleibende Gewinn ist anteilmässig auf die einzelnen Produkte zu verteilen. Anschliessend gelangen die Absätze 1 und 2 zur Anwendung.

Art. 4 Berechnung nach Produktfamilien

Absatz 1 ermöglicht es aus Praktikabilitätsgründen auch, dass die Residualmethode auf Produktfamilien angewendet wird und entsprechend auch die Dokumentation nach den Artikeln 8 und 9 nach Produktfamilien erfolgt. Die Berechnung nach Produktfamilien ist im OECD-Standard zur Patentbox als Ausnahme geregelt. Die Anforderungen sind dementsprechend hoch. Die in einer Produktfamilie zusammengefassten Produkte dürfen nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen und es müssen ihnen dieselben Patente zugrunde liegen. Das ist beispielsweise bei Medikamenten gegeben, die in verschiedenen Dosierungen angeboten werden.

Wird die produktfamilienbasierte Berechnung gewählt, ist sie über die gesamte Laufzeit der Patente anzuwenden. Das bedeutet, dass sich namentlich auch die Hinzurechnung des F&E-Aufwandes gemäss Artikel 24b Absatz 3 StHG auf die Produktfamilie bezieht.

Art. 5 Nexusquotient

Absatz 1: Diese Bestimmung konkretisiert den modifizierten Nexusansatz, wie er von der OECD definiert wurde. Der modifizierte Nexusansatz soll sicherstellen, dass eine ermässigte Besteuerung nur gewährt wird, wenn im betreffenden Unternehmen genügend Substanz vorhanden ist. Für die Ermittlung dieser Substanz wird auf die F&E abgestellt, die dem entsprechenden Patent zugrunde liegt. Als qualifizierender F&E-Aufwand gilt derjenige, den die steuerpflichtige Person selbst, Konzerngesellschaften im Inland oder Dritte im In- und Ausland durchgeführt haben. Dieser F&E-Aufwand ist im Zähler und Nenner des Nexusquotienten enthalten und entspricht den Faktoren a und b der Formel in Absatz 1. Als nicht qualifizierender Aufwand gilt F&E-Aufwand, den Konzerngesellschaften, Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten im Ausland durchführen, sowie Aufwand für den Erwerb von Patenten. Dieser Aufwand ist nur im Nenner des Nexusquotienten enthalten und entspricht den Faktoren c und d der Formel in Absatz 1.

Zusätzlich kann die steuerpflichtige Person im Einklang mit dem OECD-Standard einen so genannten *Uplift* im Umfang von 30 Prozent des qualifizierenden Aufwands geltend machen. Der Nexusquotient kann aber nicht höher als 100 Prozent sein, so dass im Umfang dieses *Uplifts* tatsächlich F&E-Aufwand nach den Faktoren c und d angefallen sein muss.

⁵ OECD, Aktion 5, Link: siehe Fussnote 3 des erläuternden Berichts zur SV17.

In *Absatz 2* wird geregelt, dass der zu berücksichtigende F&E-Aufwand jeweils demjenigen aus der laufenden und den zehn vorangegangenen Steuerperioden entspricht. Diese Zeitspanne entspricht auch der handelsrechtlichen Aufbewahrungspflicht der Geschäftsbücher nach Artikel 958f OR. Es steht der steuerpflichtigen Person frei, darüber hinaus weiter zurückliegenden F&E-Aufwand zur Berechnung des Nexusquotienten geltend zu machen.

Absatz 3 regelt, dass zur Berechnung des Nexusquotienten in den darauffolgenden Steuerperioden der in der Patentbox anfallende F&E-Aufwand jeweils mit dem bereits vorhandenen kumuliert wird. F&E-Aufwand, der mehr als zwanzig Steuerperioden zurückliegt, wird wieder herausgerechnet. Der Grund dafür ist, dass auch der Patentschutz nach zwanzig Jahren entfällt. Der bei der erstmaligen ermässigten Besteuerung geltend gemachte F&E-Aufwand gilt für die Anwendung der zwanzig Steuerperioden gesamthaft als in der Steuerperiode angefallen, in der die erstmalige ermässigte Besteuerung erfolgte.

Absatz 4: Entsprechend dem OECD-Standard werden Zins-, Miet- und Liegenschaftsaufwendungen bei der Berechnung des Nexusquotienten nicht berücksichtigt.

Art. 6 Verluste

Absatz 1: Bei der Berechnung des qualifizierenden Reingewinns aus Patenten können Verluste auf drei verschiedenen Stufen entstehen. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um echte oder aber um rechnerische Verluste aufgrund der Anwendung der Residualmethode handelt.

Die folgenden vier Beispiele illustrieren diese Thematik. Die Beispiele 2a und 2b verdeutlichen den Grundsatz, dass die Patentbox jeweils über alle Patente und/oder Produkte, für die eine ermässigte Besteuerung beantragt wurde, zusammen angewendet wird. Das zeigt sich im Zusammenhang mit Verlusten darin, dass für die Berechnung in Beispiel 2a auch Produkt B berücksichtigt wird, obwohl bei diesem Produkt ein echter Verlust resultiert. Erst wenn ein echter Verlust über alle Produkte hinweg resultiert (Beispiel 2b), erfolgt keine ermässigte Besteuerung.

Beispiel 2a: Gewinn und Verluste aus

Produkten

	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-70	-70				70
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je Produkt	800	900	900	-200	100	
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	-170	-120	-120	-25	-25	170
Markenentgelt	-220	-200	-200	0	-20	220
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	410	580	-225	55		
Nexusquotient			80.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besterter Gewinn Box		340	464	-135	11	70
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
Total Ermässigung Box 90%		306				34
Total steuerbarer Gewinn						594
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						

Beispiel 2b: Gesamtverlust Box

	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-1000	-1000				1000
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	-230	-130				1130
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je Produkt	0	0	0	0	0	
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	0	0	0	0	0	0
Markenentgelt	0	0	0	0	0	0
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	0	0	0	0	0	
Nexusquotient			80.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besterter Gewinn Box		0	0	0	0	0
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						-130
Total Ermässigung Box 90%		0				0
Total steuerbarer Gewinn						900
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						
VO Art. 6 Abs. 2						

Beispiel 3: Verlust Box aufgrund

Markenentgelt

	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-70	-70				70
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je Produkt	800	900	-200	100		
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	-170	-120	-25	-25		170
Markenentgelt	-820	-800	0	-20		820
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	-190	-20	-225	55		
Nexusquotient			20.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besteuert Gewinn Box		-128	-4	-135	11	-62
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
Total Ermässigung Box 90%		<u>0</u>				-128
Total steuerbarer Gewinn						<u>900</u>
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						

Beispiel 4: Verlust Box Anwendung

Nexusquotient

	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-70	-70				70
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je Produkt	800	900	-200	100		
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	-170	-120	-25	-25		170
Markenentgelt	-220	-200	0	-20		220
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	410	580	-225	55		
Nexusquotient			20.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besteuert Gewinn Box		-8	116	-135	11	418
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
Total Ermässigung Box 90%		<u>0</u>				-8
Total steuerbarer Gewinn						<u>900</u>
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						

In den Beispielen 2b, 3 und 4 führt ein Verlust über alle Produkte hinweg dazu, dass in der laufenden Steuerperiode keine ermässigte Besteuerung erfolgt.

Ein echter Verlust in der Patentbox ist jedoch nur im Beispiel 2b gegeben. Eine Gewichtung dieses Verlusts mit dem Nexusquotienten und eine anschliessende Reduktion dieses Verlusts aufgrund der Ermässigung von höchstens 90 Prozent würden dazu führen, dass ein

Reingewinn versteuert werden müsste, der höher ist als der vor Anwendung der Patentbox ausgewiesene steuerbare Reingewinn. Eine solche Besteuerung würde im Widerspruch zur Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen. Deshalb wird dieser echte Verlust vom übrigen Gewinn abgezogen. Damit es nicht zu einer übermässigen Entlastung kommt, regelt *Absatz 2*, dass in den Folgejahren zuerst Gewinne in der Patentbox in der Höhe dieses Verlusts erzielt werden müssen, bevor eine ermässigte Besteuerung angewendet wird.

Bei den anderen Verlusten (Beispiele 3 und 4) handelt es sich um rein rechnerische Verluste durch die Anwendung der Residualmethode. Diese Verluste führen ebenfalls dazu, dass in der laufenden Steuerperiode kein Gewinn mehr in der Patentbox verbleibt, der ermässigt besteuert werden könnte. Eine Aufrechnung in späteren Jahren ist jedoch nicht notwendig, da es bei den rein rechnerischen Verlusten nicht zu einer übermässigen Entlastung kommt.

Art. 7 Hinzurechnung des bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwands

Dieser Artikel konkretisiert Artikel 24b Absatz 3 StHG. Nach *Absatz 1* soll bei der Hinzurechnung des F&E-Aufwands in zeitlicher Hinsicht grundsätzlich derselbe F&E-Aufwand berücksichtigt werden wie bei der Berechnung des Nexusquotienten. Materiell wird nur der F&E-Aufwand berücksichtigt, der tatsächlich auch steuerwirksam geltend gemacht wurde. Da gewisse F&E-Aufwendungen nicht den einzelnen Patenten oder Produkten zugeordnet werden können, findet eine anteilmässige Verteilung dieser Aufwendungen statt.

Parallel zur Berechnung des Nexusquotienten soll nach *Absatz 2* auch bei der Hinzurechnung der Zins-, Miet- und Liegenschaftsaufwand unberücksichtigt bleiben.

Art. 8 Zuordnung des Aufwands zu einzelnen Rechten, Produkten oder Produktfamilien

Die in *Absatz 1* festgelegten Dokumentationspflichten der steuerpflichtigen Person dienen dazu, den Nexusquotienten richtig berechnen zu können. Sie sind Teil des von der OECD definierten Standards für Patentboxen. Die Dokumentation der steuerpflichtigen Person soll dabei grundsätzlich auf die einzelnen Patente Bezug nehmen. Gemäss dem letzten Satz von Absatz 1 muss die steuerpflichtige Person diese Dokumentation nicht der Steuererklärung beilegen. Allerdings kann die Steuerbehörde diese Dokumentation bei Bedarf einfordern.

Absatz 2 ermöglicht eine Aufteilung des F&E-Aufwands und des dazugehörigen Reingewinns auf die einzelnen Produkte. Eine solche Aufteilung kann nur gemacht werden, wenn die detailliertere Aufteilung auf die einzelnen Patente nicht sachgerecht wäre. Das ist der Fall, wenn eine solche Aufteilung aufgrund der komplexen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person unrealistisch wäre oder zu willkürlichen Ergebnissen führen würde.

Art. 9 Berechnung des Nexusquotienten bei fehlender Zuordnung

Dieser Artikel regelt den Fall, dass eine steuerpflichtige Person den F&E-Aufwand nicht auf die einzelnen Patente, Produkte oder Produktfamilien verteilen kann. Diesfalls wird der gesamte F&E-Aufwand der steuerpflichtigen Person der laufenden und der vier vorangegangenen Steuerperioden in die Berechnung des Nexusquotienten einbezogen (*Absatz 1*). Sobald die steuerpflichtige Person die Patentbox in Anspruch nimmt, gelten für sie auch die in Artikel 8 beschriebenen Dokumentationspflichten. Deshalb wird in den darauffolgenden Steuerperi-

den jeweils der effektive F&E-Aufwand pro Patent, Produkt oder Produktfamilie in die Berechnung des Nexusquotienten einbezogen (*Absatz 2*). Diese pauschale Ermittlung des Nexusquotienten ist Teil des internationalen Standards der OECD.

Art. 10 Inkrafttreten

Dieser Artikel regelt das Inkrafttreten der Verordnung. Die Verordnung tritt zusammen mit den Artikeln *24a* und *24b* StHG am 1. Januar 2020 in Kraft.