

ANDREAS FROSS

MARC WAIDELICH

LEONARD HERBST

PATENTBOX UND F+E-ZUSATZABZUG FÜR DIGITALE GESCHÄFTSMODELLE

Hohe Hürden für innovative Softwareunternehmen – besteht Handlungsbedarf?

Die Auswirkungen der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) [1] auf die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts, insb. für Softwareunternehmen, hängen von der praktischen Ausgestaltung der Patentbox und des Zusatzabzugs für F+E-Aufwand ab. Solche Steuerbegünstigungen, zielführende Gesetzesauslegungen sowie entsprechender Handlungsbedarf sind Thema des Artikels.

1. EINLEITUNG

Die neuen steuerlichen Massnahmen der STAF verfolgen gleichsam zwei Ziele: einerseits, die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Schweiz im internationalen Vergleich auszubauen, und andererseits, die von der OECD im Rahmen von Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) [2] entwickelten Standards umzusetzen. Zentrale Bestandteile der Standortförderung sind dabei die Einführung der Patentbox und des Zusatzabzugs für F+E-Aufwand in der Schweiz [3].

Die Innovationslandschaft befindet sich im Zuge der Digitalisierung derzeit in einem Strukturwandel – ob dem Gesetzgeber die Gratwanderung zwischen dem Ziel der Standortförderung und der Implementierung internationaler Standards gelungen ist, wird sich u. a. daran messen lassen müssen, ob die im stetig wachsenden Bereich der Softwareentwicklung tätigen Unternehmen nachhaltig von der neuen Innovationsförderung in der Schweiz profitieren können.

2. PATENTBOX UND SOFTWARE

2.1 Qualifikation von Software für die Patentbox. Die Patentbox erlaubt es dem Steuerpflichtigen, unter Berücksichtigung einer allfälligen Eintrittsbesteuerung gemäss Art. 24 b Abs. 3 StHG, Gewinne aus qualifizierenden Rechten auf Kantons- und Gemeindeebene mit einer Ermässigung von bis zu 90% privilegiert besteuern zu lassen. Daher ist

zuerst die Frage zu klären, in welchen qualifizierenden Rechten die Softwareentwicklung resultieren muss, um von der Patentbox zu profitieren.

Für die Patentbox qualifizieren gemäss Art. 24 a Abs. 1 StHG i. V. m. Art. 1 der Patentbox-Verordnung (Patentbox-VO) Patente nach dem Patentgesetz (PatG), Patente nach dem Europäischen Patentübereinkommen (EPÜ), entsprechende ausländische Patente sowie vergleichbare Rechte ab dem Zeitpunkt ihrer Erteilung. U. a. genügen, obschon gesetzlich nicht genannt, auch Exklusivlizenzen an Patenten beim Lizenznehmer den Kriterien der Patentbox. Die Qualifikation der Exklusivlizenzen für die Patentbox ist auf das Gebiet der Schweiz beschränkt [4]. Gemäss OECD-Standard dürften ebenfalls Gewinne aus nicht patentgeschützten Erfindungen von KMU und urheberrechtlich geschützter Software für die Patentbox qualifizieren. Der Bundesrat hat jedoch aus Praktikabilitätsgründen darauf verzichtet, diese Kategorien in die schweizerische Patentbox aufzunehmen – und somit den Anwendungsbereich der Patentbox im Hinblick auf digitale Innovationen bereits bedeutend eingeschränkt [5]. Im Gegensatz zur Schweiz fällt in einigen Nachbarländern der Gewinn aus urheberrechtlich geschützter (nichtpatentierter) Software in die Patentbox [6].

Softwareentwicklung muss somit namentlich in Patenten (Urheberrechte qualifizieren nicht) resultieren, um von der Patentbox zu profitieren. Daher ist in einem nächsten Schritt



ANDREAS FROSS,
LL.M. IN INTERNATIONAL
TAX LAW,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER BUSINESS TAX
ADVISORY, EY



MARC WAIDELICH,
MSC ETH, EMBA HSG,
SENIOR CONSULTANT,
BUSINESS TAX ADVISORY,
EY

die Frage zu klären, inwiefern Software in der Schweiz patentiert werden kann.

2.2 Patentierbarkeit von Software in der Schweiz. Das StHG nimmt in Art. 24 a Abs. 1 ausdrücklich die Patente nach EPÜ und PatG in den Kreis der für die Patentbox qualifizierenden Rechte auf. Das EPÜ führt Software als nichttechnische Materie im Negativkatalog in Art. 52 Abs. 2 EPÜ auf und spricht ihr damit die Patentfähigkeit ab. Der Inhalt dieses Negativkatalogs wird im Zusammenhang mit dem PatG grösstenteils unverändert von der schweizerischen Lehre, Gerichts- und Amtspraxis wiedergegeben [7], **weshalb Software auch in der Schweiz als grundsätzlich nicht patentfähig gilt.**

Die Gegenstände und Tätigkeiten des Negativkatalogs sind jedoch gemäss Art. 52 Abs. 3 EPÜ nur «als solche» nicht technisch und damit nicht patentfähig. Eine beanspruchte Erfindung ist als Ganzes zu betrachten – weist eine beanspruchte Erfindung sowohl technische als auch nichttechnische Merkmale auf («gemischte Erfindung»), gilt sie in ihrer Gesamtheit als technisch und grundsätzlich patentfähig. Bezieht sich der Patentanspruch hingegen nur auf die negativ gelisteten Gegenstände und Tätigkeiten als solche, ist der Anspruch aufgrund fehlender Technizität zu verneinen.

Der Weg zum Patent liegt für Software damit in der Verbindung mit technischen Merkmalen, z. B. in der Ausführung auf technischen Geräten, sprich Computern. Wird eine Erfindung beansprucht, welche sowohl Software als auch die entsprechende technische Realisierung («Implementierung») der Software auf einem Computer oder Computernetzwerk umfasst, spricht man von einer «computerimplementierten Erfindung» (CIE) [8]. Wollen sie daher von den (je nach Kanton lukrativen) Steuervorteilen der Schweizer Patentbox massgeblich profitieren, sind Software-Start-ups gut beraten, sich in einem frühen Stadium mit einer IP-Strategie auseinanderzusetzen, die das Innovationsportfolio rechtzeitig auf CIE ausrichtet.

Im Gegensatz zur Schweiz und zur EU kennen andere Länder liberalere Patentierbarkeitsvoraussetzungen und erlauben insb. die Patentierung von Software. Das US-Patentrecht unterscheidet bspw. in Bezug auf Computer nicht zwischen Hard- und Software. Ein Computer ist gesamthaft als Maschine grundsätzlich patentierbar [9], unabhängig von einer physischen oder rein virtuellen Existenz in Form einer Software, unter Vorbehalt der Einhaltung weiterer Patentierbarkeitsvoraussetzungen.



LEONARD HERBST,
BLAW, CAND. DOUBLE
DEGREE MLAW/LL.M.,
WISSENSCHAFTLICHER
MITARBEITER

2.3 Umgang mit Patenten aus dem Ausland. Der Bundesrat hat die schweizerische Patentbox in den Punkten, in denen die OECD technischen Spielraum belässt, u. a. an der Praktikabilität für Steuerbehörden ausgerichtet. Ausdruck des Praktikabilitätsgedankens ist neben der fehlenden Qualifikation von Software für die Patentbox ebenfalls die fehlende Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Patenten. Für die Patentbox qualifizieren ausländische Patente gleich wie inländische Patente. Wie in *Abbildung 1* dargestellt, kann **Software also mit einem ausländischen Softwarepatent für die schweizerische Patentbox qualifizieren, während Software in der Schweiz nicht patentfähig und daher von der Patentbox ausgeschlossen ist** [10]. Nach Massgabe des Bundesrats sollte dies «unter dem Aspekt der Gleichbehandlung» [11] anders gehandhabt werden, sodass ausländische Patente nicht direkt in die Patentbox fallen. Die Steuerbehörden sollen sich jedoch auf die vorhandenen Register abstützen können und keine eigene, technisch oft sehr anspruchsvolle, Qualifikation und Prüfung ausländischer Patente auf Patentfähigkeit nach PatG und EPÜ vornehmen müssen [12].

Dies resultiert unvermeidlich in einer Ungleichbehandlung von Unternehmen und kann zu unwillkommenen Wettbewerbsnachteilen führen. Unternehmen mit einem rechtlichen Anknüpfungspunkt in Ländern, in denen Software an sich patentierbar ist, können einen dortigen Patentschutz geltend machen und somit von der Patentbox profitieren. Dies öffnet potenziell Tür und Tor für Intellectual-Property-Treaty-Shopping [13].

3. ZUSATZABZUG FÜR F+E-AUFWAND UND SOFTWARE

3.1 Funktionsweise des Zusatzabzugs für F+E-Aufwand.

Der Zusatzabzug für F+E-Aufwand gemäss Art. 25 a StHG erlaubt es Steuerpflichtigen, Aufwendungen für F+E über die geschäftsmässig begründeten Kosten hinaus in Höhe von bis zu 50 % steuerlich in Abzug zu bringen. Bemessungsgrundlage für den Zusatzabzug ist dabei der direkt zu-rechenbare Personalaufwand, namentlich der Lohn- und Sozialversicherungsaufwand, zuzüglich eines Zuschlags von 35 % dieses Personalaufwands und 80 % des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte F+E. Der Aufwand muss dabei, um abzugsfähig zu sein, in der Schweiz angefallen sein (Substanzerfordernis) – der Bundesrat hat den Anwendungsbereich dieses Mechanismus somit territorial begrenzt.

3.2 Qualifikation von Softwareentwicklung für den Zusatzabzug für F+E-Aufwand

3.2.1 Rechtsquellen. Welche Tätigkeiten als F+E zu verstehen sind, wird durch das StHG nicht eigens definiert und ist somit Auslegungsfrage. Die Botschaft zur SV17 verweist hierfür auf die Bedeutung des Begriffs gemäss Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIFG; SR 420.1) [14]. Das FIFG selbst orientiert sich an den diesbezüglichen Ausführungen der OECD, dem OECD Oslo Manual: Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data 2005 (Oslo-Handbuch) und dem OECD Frascati Manual: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development 2015 (Frascati-Handbuch).