

Faktenblatt

März 2018

Steuervorlage 17: Die Patentbox ermöglicht neue Gewinnverschiebungen aus dem Ausland in die Schweiz

- **Wie funktioniert eine Patentbox?**

In einer Patentbox werden Erträge aus Immaterialgüter- und vergleichbaren Rechten von den übrigen Unternehmenserträgen getrennt und reduziert besteuert. Unter Anwendung des sogenannten modifizierten Nexus-Ansatzes und beschränkt auf Patente (ohne Lizenzen) entspricht die Patentbox den 2015 von den OECD-Ländern verabschiedeten Anti-BEPS-Regeln (BEPS: «Base Erosion and Profit Shifting»). Der Nexus-Ansatz macht die Durchführung von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im Land, das die Steuerbegünstigungen gewährt und aus dem die entsprechenden Patentrechte der Firmen entspringen, grundsätzlich zur Bedingung, um von einer privilegierten Besteuerung im Rahmen der Patentbox profitieren zu können. Im erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage der SV17 schreibt der Bundesrat zum modifizierten Nexusansatz: «Dieser besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des der steuerpflichtigen Person zurechenbaren Forschungs- und Entwicklungsaufwands (F&E-Aufwand) zum gesamten F&E-Aufwand privilegiert besteuert werden dürfen.» Auch können «der Aufwand für durch Dritte durchgeführte F&E sowie der Aufwand für durch Konzerngesellschaften durchgeführte F&E, soweit diese Konzerngesellschaften ihren Sitz in der Schweiz haben» (S. 9) als Aufwand im Verhältnis zum Ertrag aus den qualifizierenden Rechten herangezogen werden. Damit soll verhindert werden, dass Unternehmen Gewinne aus Patenten nicht dort versteuern, wo der F&E-Aufwand zur Entwicklung dieser Patente effektiv stattgefunden hat, sondern dort, wo die Besteuerung für entsprechende Gewinne am tiefsten ist. Allerdings erlauben die OECD-Regeln hier eine Ausnahme in Form eines Patentbox-Zuschlages (sog. «Uplift»), der auch die privilegierte Besteuerung von Patenteinnahmen von ausländischen Konzerngesellschaften möglich macht.

Nach dem Willen des Bundesrates soll dieser Uplift auch im Rahmen der Schweizer Patentbox anwendbar sein. Er schreibt im erläuternden Bericht zur Steuervorlage 17: «Um die Finanzierung und Kontrolle namentlich für durch Konzerngesellschaften im Ausland durchgeführte F&E abzugelten, ist ein Zuschlag (sog. Uplift) von 30 Prozent des der steuerpflichtigen Person zurechenbaren F&E-Aufwands vorgesehen, soweit im Ausland tatsächlich F&E in diesem Umfang getätigt wurde.» Konkret erlaubt es dieser Zuschlag multinational tätigen Konzernen, ihre für die Box qualifizierenden Aufwendungen um 30 Prozent höher anzugeben, als dass am Ort der Besteuerung tatsächlich der Fall ist. Da es für Steuerbehörden in gewissen Fällen – vor allem bei sogenannten computerimplementierten Erfindungen – sehr schwierig ist, F&E innerhalb von multinationalen Konzernen in bestimmten Gebietskörperschaften zu lokalisieren, schafft im Rahmen der Patentbox nicht zuletzt auch der Uplift neue Gewinnverschiebungsmöglichkeiten auch aus Entwicklungsländern.

Die schweizweit einheitliche und obligatorische Patentbox fällt nicht in den Steuerbereich des Bundes, sondern der Kantone. Damit wollen der Bundesrat und das Parlament sicherstellen, dass die Steuerbelastung einer Box auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene insgesamt mindestens 10 Prozent beträgt (also ein maximaler Abzug von 90 Prozent erreicht werden kann), was er für international akzeptabel hält. Im Vergleich zu den international gängigen Sätzen der ordentlichen Gewinnsteuern ist dies allerdings immer noch ein sehr tiefer Satz.

- **Ungenau und sehr aufwendige Berechnungsmethoden**

Der Bundesrat hält in seinem erläuternden Bericht zur Vorlage selbst fest, dass der OECD-Nexus-Ansatz «aus technischer Sicht einen erheblichen Spielraum» biete (S. 9). Dies gilt etwa in der Frage der eigentlichen Berechnung der steuerlich zu begünstigenden Unternehmenserträge: Der Bundesrat schlägt hier die sogenannte Residualmethode (oder «Top-down»-Ansatz bzw. indirekte Berechnungsmethode) vor. Dabei werden vom Gesamtertrag aus einem Produkt jene Ertragsanteile abgezogen, die nicht im Zusammenhang mit dem für die Patentbox qualifizierenden Patent stehen. Was übrig bleibt, kommt in die Box und wird privilegiert besteuert. Im Gegensatz zu einer direkten Berechnungsmethode (auch Nettolizenzmethode oder «Bottom-up»-Ansatz genannt), bei der die in der Box zu besteuern Erträge direkt eruiert und zusammengerechnet werden, verursacht die indirekte Berechnungsmethode einen geringeren Verwaltungsaufwand. Beide Berechnungsansätze haben aber, wie auch der Bundesrat festhält, ihre Schwächen und bergen die Gefahr von ungenauen Ergebnissen. Im Gegensatz zu einer direkten Berechnung führt aber die Residualmethode zu tendenziell zu umfangreichen Boxeninhalten, da eine Dunkelziffer von nicht zuordnungsbaaren Einnahmen übrig bleibt, die bei einer direkten Berechnung nicht als Boxeninhalt qualifizieren würden. Mit der Einführung einer indirekten Berechnungsmethode verzichtet der Fiskus also auf Gewinn-Steuererträge, die ihm bei einer direkten zustehen würden. Zur Berechnung des Patentertrages mit Hilfe der Residualmethode schreibt der Bundesrat im erläuternden Bericht zur Vernehmlassung zudem folgendes: «Um vom Gewinn aus dem Produkt zum Gewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, zu gelangen, ist ein Abzug des Markenentgelts und ein Abzug von sechs Prozent der dem Produkt zugewiesenen Kosten vorgesehen. Die Höhe dieses Abzugs beruht auf Erfahrungswerten» (S. 10). Auch hier eröffnen sich Gewinnverschiebungsmöglichkeiten, indem das Mutterhaus eines Konzerns einer ausländischen Tochter ein zu niedriges Markenentgelt verrechnen und damit künstlich den Boxeninhalt in die Höhe treiben könnte.

- **Schädliche Steueroptimierung wird legalisiert: Auch der OECD-Steuerchef war einst gegen Patentboxen.**

In der Schweiz wird die Patentbox als Ersatz für die bisherigen, teilweise sehr undurchsichtigen und zum Beispiel im Falle der «Swiss Finance Branch» auch nicht eindeutig im Schweizer Recht verankerten alten, nicht mehr OECD-konformen Steuerprivilegien gehandelt. In der Praxis bedeutet dies eine Legalisierung von Steueroptimierungspraktiken, die sich bisher teilweise in juristischen Graubereichen abgespielt haben. Unter den Bedingungen eines globalen Steuersystems, das auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes («arms length principle») Gewinnverschiebungen aller Art innerhalb von multinationalen Konzernen möglich macht, stellt die Patentbox in allererster Linie einen weiteren Anreiz für solche schädlichen Steueroptimierungen dar. Diese Situation verschärft sich dadurch, dass sowohl bei der OECD, beim Bund wie auch in den Kantonen und Gemeinden völlig unklar ist, wie die rechtmässige Anwendung der Patentbox bei den Unternehmen durch die Behörden genau kontrolliert werden soll. Für den Fiskus stellt dies ein sehr hohes Risiko dar, da es sehr schwierig ist, genau zu eruieren, welchen Anteil ein bestimmtes Patent am Ertrag hat, den ein Unternehmen aus dem Verkauf eines entsprechenden Produktes generiert. Eine entsprechende Überprüfung durch die Behörden ist nur mit einem sehr hohen Personalaufwand in entsprechenden Kontrollstellen möglich. Dies gilt vor allem, wenn ein Unternehmen die betreffenden Patentrechte zur Vermarktung in einem Produkt nicht an ein drittes Unternehmen verkauft, sondern in einem eigenen Produkt verwertet (Eigennutzung eines Patentes).

Der modifizierte Nexus-Ansatz der OECD ist dabei leicht zu umgehen, da es angesichts völlig internationalisierter Wertschöpfungsketten in einer weitgehend digitalisierten Wirtschaft innerhalb von multinationalen Konzernen sehr schwer zu eruieren ist, wo ein zu versteuernder Gewinn, der

mit einem «im Haus» entwickelten Patent erzielt wurde, genau generiert worden ist.¹ So steht in den BEPS-Zwischenergebnissen vom September 2014 zur digitalen Wirtschaft: «Corporate legal structures and individual legal entities became less important and MNE [=multinational enterprise] groups moved closer to the economist's conception of a single firm operating in a co-ordinated fashion to maximise opportunities in a global economy.»² Theoretisch könnte der Patentertrag in solchen Fällen über Transferpreisstudien berechnet werden, was aber äußerst aufwendig ist. Unter Transferpreisstudien versteht man die Analyse von Verrechnungs- oder Transferpreisen, die beim konzerninternen Handel zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft oder zwischen verschiedenen Tochtergesellschaften ein und desselben Mutterhauses entstehen. Da im konzerninternen Handel die Preisbildung nicht auf einem offenen Markt geschieht, können nur Transferpreisstudien Auskunft über die Angemessenheit der Preise im konzerninternen Handel geben. Dies geschieht nach dem Prinzip des Fremdvergleichsgrundsatzes oder nach der Annahme des «gerechten Preises zwischen unabhängigen Partnern». Dieser Vergleich orientiert sich theoretisch an den Marktpreisen für vergleichbare Produkte. Da aber in gewissen Branchen 80% des Welthandels konzernintern stattfindet, sind solche Marktvergleiche oft gar nicht mehr möglich. Das öffnet Tür und Tor für Manipulationen von Transferpreisstudien auf deren Grundlage Konzerne Gewinnverschiebungen tätigen. ExpertInnen des Internationalen Währungsfonds gehen davon aus, dass den Entwicklungsländern auf diese Weise potentiell ein Steuersubstrat von 200 Milliarden Dollar pro Jahr entgeht³, andere wissenschaftlich erhärtete Schätzungen⁴ gehen von 160 Milliarden aus. Klar ist, dass die entsprechenden Einbussen mindestens im Bereich des Gesamtbetrags liegen, welchen die OECD-Länder jährlich in die Entwicklungszusammenarbeit investieren, oder diesen sogar übersteigen. Sondersteuerregime wie die Patentbox eignen sich besonders gut für Gewinnverschiebungen. Dementsprechend werden Unternehmen versuchen, einen möglichst hohen Anteil eines Produktertrages entsprechenden Patenten zuzuschreiben, was ihnen wiederum Gewinnverschiebungen im Rahmen von Patentboxen ermöglicht.

Auch wenn die Einführung einer Patentbox in der Schweiz nicht unbedingt als neuste «Frucht» einer profilierten Steueroase zu verstehen ist, sondern einem allgemeinen Trend in den OECD-Staaten folgt, würde die Schweiz mit ihrer Einführung die alten auch aus entwicklungspolitischer Sicht schädlichen Steuerregime durch das nächste neue ersetzen. Anlässlich der Präsentation der BEPS-Ergebnisse vom Oktober 2015 in Paris bedauerte auch der Direktor des OECD-Steuerzentrums, Pascal Saint-Amans, vor NGO-VertreterInnen, dass es der OECD im Rahmen der BEPS-Verhandlungen auf Grund des Widerstandes vieler Mitgliedsstaaten nicht gelungen sei, Patentboxen gänzlich als schädliche Steuerregime zu disqualifizieren. So ist denn die von der OECD zugelassene Patentbox auch nicht Ergebnis einer systematischen Analyse bei der OECD, sondern Resultat eines Verhandlungskompromisses zwischen dem gegenüber Steueroasen in vielerlei Hinsicht freundlich gesinnten Vereinigten Königreich und dem in Sachen Steueroptimierung strikteren ehemaligen deutschen Finanzminister Wolfgang Schäuble.

- **Wie eine Gewinnverschiebung funktioniert: ein Beispiel aus der Bierbranche**

Wie Profitverschiebungen vom Süden in den Norden und auch in die Schweiz funktionieren, zeigten 2010 Recherchen des britischen Hilfswerks [ActionAid über SABMiller](#), den damals grössten

¹ Darauf hat 2015 kurz vor Abschluss der BEPS-Verhandlungen bei der OECD auch die zivilgesellschaftliche BEPS Monitoring Group hingewiesen. <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com/tag/harmful-tax-practices/>

² <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-9789264218789-en.htm>

³ <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973>

⁴ <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2242/668150PUB0EPI0067848B09780821388693.pdf?sequence=1>

Bierproduzenten der Welt. Über eine Tochterfirma kontrollierte der Bierriese damals 30% des Marktes in Ghana, wo die Gewinnsteuer für Unternehmen 25% betrug. Seinen Gewinn versteuerte der Konzern allerdings nicht in Ghana, sondern in Holland und in Zug. Die Niederlande boten schon damals Patentboxen an, die auch Steuererleichterungen auf Markenrechte gewährten. SAB-Miller platzierte die Markenrechte seiner afrikanischen Biersorten in einer solchen Box und knöpfte für diese seinen ghanaischen Tochterfirmen gleichzeitig rekordhohe Gebühren ab. So verschob der Bierbrauer seine Profite aus Ghana nach Holland. Beraten liess sich SABMiller dabei unter anderen von einer konzernerneigenen Consultingfirma, die als Domizilgesellschaft ihren Sitz in der Steueroase Zug hatte. Hier sind die Gewinnsteuern im Dienstleistungsbereich besonders tief. Für ihr Beratungsmandat verrechnete die SABMiller-Tochter in Zug ihrer Schwester-Brauerei in Ghana jährlich 1,5 Millionen Franken (stolze 4,6% des Umsatzes in Ghana). Gewinne, die SABMiller in Westafrika erwirtschaftete, landeten auf diese Weise schliesslich auch im Schweizer Tiefsteuergelände Zug. Der Fall «SAB Miller» könnte sich unter der OECD-konformen Schweizer Patentbox exakt so nicht mehr ereignen. Einerseits weil die OECD-BEPS-Patentbox keine Aufnahme von Markenrechten in die Box erlaubt, andererseits, weil die Schweiz Domizilgesellschaften mit der SV17 abschaffen muss, da diese nicht mehr OECD-konform sind. Denkbar ist aber nach wie vor, dass ein Schweizer Hauptsitz auf der Grundlage eines Patentes, das in der Schweiz entwickelt wurde, etwa entsprechende Medikamente in einer ghanaischen Tochterfirma produzieren lässt. Über den Uplift liessen sich dreissig Prozent der Einnahmen, die der Schweizer Hauptsitz durch die Entrichtung der (zu hoch angesetzten) Patentgebühren durch die ghanaische Tochter verbucht, im Rahmen einer Schweizer Patentbox privilegiert besteuern und über die zu hohen Patentgebühren Gewinne von Ghana in die Schweiz verschieben.

- **Ungenügende steuerrechtliche Definition von «Forschung und Entwicklung»**

Der vom Bundesrat veröffentlichte Verordnungsentwurf zur Patentbox und auch der erläuternde Bericht zur SV17 im Rahmen der Vernehmlassung äussert sich nicht zu einer steuerrechtlichen Definition von Forschung&Entwicklung (F&E). Die Definition der OECD, auf die sich auch der Artikel 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und der Innovation in der Schweiz bezieht und die vom Bundesamt für Statistik (BFS) auch für entsprechende Erhebungen gebraucht wird, ist eher eine philosophische, denn eine steuerrechtliche: «Forschung und experimentelle Entwicklung (F+E) ist systematische, schöpferische Arbeit zur Erweiterung des Kenntnisstandes, einschliesslich der Erkenntnisse über den Menschen, die Kultur und die Gesellschaft sowie deren Verwendung, mit dem Ziel, neue Anwendungsmöglichkeiten zu finden.» Der Bundesrat muss bei einer allfälligen Umsetzung der Steuervorlage 17 die entsprechenden Begriffe in einer Verordnung näher definieren. Diese liegen allerdings noch nicht vor. Unter diesen Bedingungen muss erwartet werden, dass der Begriff von F&E auch in der Umsetzung der Patentbox sehr weit gefasst bleibt. So könnten Konzerne zum Beispiel auch Erträge aus einer Inhouse-Entwicklung eines neuen Datenverarbeitungssystems ungehindert in die Patentbox hineinrechnen. Angesichts der unscharfen Definition von F&E verstärkt sich einerseits das Risiko für Gewinnverschiebungen im Rahmen der Patentbox. Andererseits könnte sie zu unvorhersehbar massiven Steuerausfällen führen, da der Geltungsbereich einer Patentbox durch eine schwammige Definition von F&E weit über ihren eigentlich vorgesehenen Geltungsbereich hinaus ausgeweitet werden könnte. Unter diesen Umständen erscheint die Patentbox auch nicht mehr als eine öffentliche Förderung des «Innovationsstandortes Schweiz.» Dafür gäbe es auf jeden Fall bessere und direktere Förderungsmodelle, die im Gegensatz zu den Patentboxen garantieren, dass staatliche Zuschüsse für Forschung&Entwicklung auch für eben solche verwendet werden würden.