

**Attraktive steuerliche Rahmenbedingungen sind ein wesentliches Motiv für international tätige Unternehmen, ihre Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten an einem bestimmten Standort anzusiedeln. Es wird ein konkreter Vorschlag vorgestellt, wie der Forschungs- und Entwicklungsstandort Schweiz durch die Einführung von steuerlichen Fördermassnahmen belebt werden könnte.**

ANDREAS MÜLLER

RALPH GRAMIGNA

THOMAS LINDER

# FORSCHUNGSSTANDORT SCHWEIZ – MEHR ATTRAKTIVITÄT DURCH STEUERLICHE ANREIZE

## Konkreter Vorschlag für die Einführung von steuerlichen Fördermassnahmen

### 1. AUSGANGSLAGE

*Forschung und Entwicklung (F&E)* haben eine zentrale Funktion bei der Steigerung der technologischen Leistungsfähigkeit eines Landes. Sie betreffen den Bildungssektor ebenso wie die Wissenschaft und beeinflussen nicht nur den technologischen Fortschritt und die Produktivität eines Landes, sondern auch seine internationale Wettbewerbsfähigkeit sowie Wachstum und Beschäftigung. F&E ist damit von zentraler Bedeutung für technologische Entwicklungen, Innovationsprozesse, neue Produkte, Verfahren und Dienstleistungen.

Derzeit lässt sich eine Globalisierung der Innovation beobachten [1]. Während früher innovative Tätigkeiten als eher immobil galten und meistens konzentriert am Firmensitz ausgeübt wurden, hat nun vor allem aufgrund von Kostenreduktionen im Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologie eine Verlagerung von F&E zu anderen Orten stattgefunden. Dabei ist festzustellen, dass für die Standortwahl neben geringeren Kosten und dem Zugang zu lokalen Märkten vor allem das vorhandene Fachwissen eine massgebende Rolle spielt. So ist F&E in den meisten Ländern immer mehr auf spezielle Bereiche fokussiert. Dank qualifizierter Arbeitskräfte und F&E-Tätigkeit durch Wettbewerber bilden sich technologische Zentren mit besonderem Fachwissen, sogenannte Knowledge Cluster, die weitere, ähnlich spezialisierte F&E-Aktivitäten anziehen. Dieser Effekt kann als F&E-Hebelwirkung bezeichnet werden.

Da direkte staatliche Zuwendungen aufgrund deren Selektivität mit zunehmender Skepsis beobachtet werden, wurden in den letzten Jahren in vielen Ländern Massnahmen zur Förderung der F&E-Tätigkeit mit spezifischen steuerlichen An-

reizen eingeführt [2]. Heute sind in der Mehrzahl der OECD-Staaten Systeme der steuerlichen F&E-Förderung etabliert. Bislang verzichteten u. a. Deutschland, die Schweiz, Schweden und Finnland auf solche Anreizsysteme. Die Schweiz hält sich auch bei der allgemeinen staatlichen Finanzierung von F&E der Wirtschaft zurück, wie in *Abbildung 1* gut ersichtlich ist [3].

Die Schweiz gehört zurzeit zwar weltweit noch zu den Ländern mit den höchsten F&E-Ausgaben im Verhältnis zum BIP, läuft aber Gefahr, diesen Spitzenplatz zu verlieren [4]. Dies besonders, wenn es in Zukunft nicht gelingt, steuerliche Anreize zur Steigerung der Unternehmensinvestitionen in F&E einzusetzen. Im Rahmen des internationalen Steuerwettbewerbs ist die Schweiz daher gefordert nach innovativen Lösungen zu suchen, die ihren Fortbestand als wichtigen F&E-Standort auch zukünftig sichert. Das wird ausserdem dazu führen, dass internationale Unternehmen neben F&E auch andere Funktionen in die Schweiz verlagern werden [5].

### 2. GRUNDYPEN DER STEUERLICHEN ANREIZE

**2.1 Input-Förderung: Steuervergünstigung im Zusammenhang mit F&E-Aufwand.** Die traditionelle steuerliche Förderung von F&E betrifft deren Aufwandsseite (Input) und hat entweder eine Mehrfachabzugsfähigkeit von F&E-Aufwand bei der Gewinnsteuer oder eine allgemeine Senkung des F&E-Personalaufwandes durch reduzierte Lohn-Quellensteuern oder Sozialabgaben zum Gegenstand. Da die Schweiz kein Lohn-Quellensteuersystem kennt, fokussiert sich dieser Beitrag auf das erste Modell. Wird von einer Input-Förderung gesprochen, so ist in der Folge die Mehrfachabzugsfähigkeit von F&E-Aufwand gemeint.



ANDREAS MÜLLER,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
RECHTSANWALT,  
PARTNER, INTERNATIONAL  
CORPORATE TAX,  
KPMG AG, ZÜRICH



RALPH GRAMIGNA,  
RECHTSANWALT,  
DIRECTOR,  
LEGAL, KPMG AG, ZÜRICH

Dieses Modell zielt neben der Steigerung der technologischen Leistungsfähigkeit vor allem darauf ab, Arbeitsplätze in den Bereichen F&E zu schaffen oder zumindest zu erhalten. Die dadurch entstehenden Knowledge Cluster werden durch die F&E-Hebelwirkung weitere, ähnlich spezialisierte F&E-Aktivitäten anziehen. F&E wird direkt gefördert, indem solche Investitionen unmittelbar zu Steuervorteilen führen. Dabei ist es jedoch nicht erforderlich, dass die betreffende F&E auch zu einem erfolgreichen Resultat führt (Output).

Die Input-Förderung hat in gewissen Ländern bereits einen Grad an Attraktivität erlangt [6], der zu einer Abwanderung von F&E-Aktivitäten aus der Schweiz ins Ausland führen könnte, sollte die Schweiz auch zukünftig kein ähnlich attraktives Modell anbieten können.

Das Input-System ist jedoch nicht geeignet, den Transfer von marktreifen Forschungsergebnissen in ein Land mit tiefer Besteuerung der daraus fließenden Erträge zu verhindern. Es ist daher notwendig, eine Kombination von Fördermassnahmen anzubieten, welche nicht nur die Aufwands- (Input), sondern auch die Ertragsseite (Output) betreffen. Dies stellt den Verbleib sowohl der F&E-Tätigkeit als auch der daraus resultierenden *Immaterialgüterrechte (IP)* im selben Land sicher [7].

**2.2 Output-Förderung: Steuervergünstigung im Zusammenhang mit Erträgen aus IP.** Die Output-Förderung hat zum Ziel, Erträge bestimmter IP einer privilegierten Besteuerung zuzuführen, wobei entweder ein tieferer Steuersatz zur Anwendung kommen kann oder aber nur ein Teil des Einkommens (z. B. 10%) bei der Besteuerung berücksichtigt wird. Nicht massgebend ist, ob für die Erarbeitung eines IP auch substantielle F&E nötig war (Input). F&E wird, wenn überhaupt, nur mittelbar gefördert.

Mit der Output-Förderung wird zudem versucht, Konzerne dazu zu bewegen, bereits bestehende IP und die damit einhergehenden Spezialkenntnisse im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung und Verwertung von IP ins entsprechende Land zu verschieben. Diese werden dann im Idealfall mit zusätzlichen Funktionen wie regionale oder globale Headquarter, Supply Chain Management, Marketing oder Finanzierung ergänzt.

**2.3 Grundkonzept für die Schweiz.** Will man einen F&E-Standort nachhaltig sichern und zudem auch am Forschungsergebnis fiskalisch profitieren, so hat ein Standort wie dargestellt neben einer attraktiven Input- auch eine geeignete Output-Förderung anzubieten. Eine nur einseitige Förderung

(d. h. Input oder Output) würde unseres Erachtens nicht genügen. Mit einem umfassenden Massnahmenpaket könnte die Schweiz eine Besteuerung anbieten, die exakt auf die Bedürfnisse sowohl inländischer wie auch ausländischer Konzerne und Investoren zugeschnitten ist und somit international kompetitiv wäre.

Die beiden Systeme sind jedoch unabhängig voneinander einzuführen, da F&E nicht zwingend erfolgreich sein oder zu IP führen muss und IP auch ohne F&E entstehen kann (z. B. Marken). Für die Inanspruchnahme der Output-Förderung darf deshalb nicht gefordert werden, dass auch entsprechender F&E-Aufwand im Inland anfallen muss [8]. Ansonsten würde kein Anreiz bestehen, im Ausland entwickelte IP in die Schweiz zu verschieben. Diese Trennung fördert zudem die Transparenz und einfache Handhabung der Fördermassnahmen.

Die Anreize sollten generell als allgemeine Massnahmen ausgestaltet sein, so dass sie allen Unternehmen offen stehen, und nicht als rein selektive Massnahmen, die nur auf bestimmte Industriezweige, Produkte oder Regionen anwendbar sind. Es müssten somit alle steuerpflichtigen Unternehmen, unabhängig von Rechtsform, Besitzverhältnissen und Grösse, antragsberechtigt sein. Neben inländischen Unternehmen sollten die Anreize auch Schweizer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen offen stehen.

Eine steuerliche Förderung von F&E-Input wie auch -Output zur Intensivierung der F&E-Tätigkeit in der Schweiz muss unseres Erachtens folgenden Anforderungen genügen:

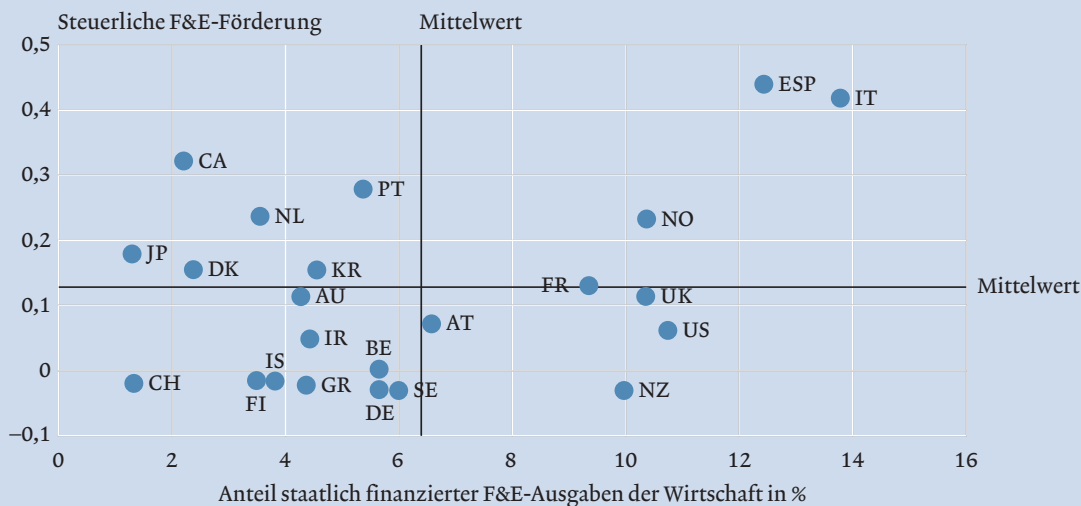
→ Internationale Kompetenz: Privilegierungs-Grad, der im internationalen Standortwettbewerb auch langfristig als hoch kompetitiv gilt. → EU- und OECD-Konformität: Vermeidung der Selektivität durch Ausgestaltung als allgemeine Massnahme sowie Gültigkeit sowohl für die Direkte Bundessteuer wie auch für die kantonalen Gewinnsteuergesetze (einheitliches System). → Konformität mit *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)*: Soweit möglich im Einklang mit bestehenden DBA. → Klarheit: Klare Definitionen und Nachprüfbarkeit der Voraussetzungen. → Praktikabilität: Einfacher Zugang ohne behördliche Hürden und ohne grossen administrativen Aufwand.

Sehr wichtig sind klare Legaldefinitionen. Bei einem Input-Modell muss vorerst festgelegt werden, was unter dem Begriff F&E zu verstehen ist. Dann ist zu definieren, welcher Aufwand im Zusammenhang mit einem F&E-Projekt als förderfähig betrachtet wird. In der selben Weise ist bei der Output-Förderung zuerst eine Definition des Begriffs IP notwendig, um danach die förderfähigen Erträge aus solchen IP zu bestimmen. Die Grundzüge für die steuerlichen Anreize sind im Gesetz, d. h. im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG), zu regeln (u. a. Ausgestaltung der Modelle, Antragsberechtigung, Minimal- und Maximalbeträge, Verlustperioden). Die Kantone haben die Regelungen innert einer bestimmten Frist (z. B. zwei Jahre) ins kantonale Recht zu überführen. Die detaillierten Bestimmungen sind vom Bundesrat in einer Verordnung zu erlassen (u. a. Definition von qualifizierendem



THOMAS LINDER,  
LIC. IUR. HSG,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
SENIOR MANAGER,  
HEAD SWISS TAX  
CENTER, KPMG LLP,  
NEW YORK/USA

Abbildung 1: **STEUERLICHE F&E-FÖRDERUNG UND F&E-ZUSCHÜSSE AN UNTERNEHMEN IM INTERNATIONALEN VERGLEICH**



Erläuterung: Jeder Punkt der Grafik entspricht für die aufgeführten Länder einer Kombination aus dem Anteil der im Rahmen von direkten F&E-Zuwendungen finanzierten F&E-Ausgaben der Unternehmen auf der horizontalen Achse und dem Ausmass der gewährten steuerlichen Vorzugsbehandlung von F&E-Ausgaben der Unternehmen auf der vertikalen Achse. Je weiter ein Punkt von der jeweiligen Nulllinie entfernt ist, desto höher ist der jeweils gewährte Umfang der staatlichen Finanzierung der F&E-Aufwendungen der Unternehmen. Approximativ korrespondiert der oben ausgewiesene Wert der steuerlichen Förderung mit dem «Fördersatz» für die F&E-Ausgaben der Unternehmen. So übersetzt sich der Wert von 0,11 der steuerlichen Förderung für KMU in Grossbritannien (UK) in eine Förderung der F&E-Ausgaben der Unternehmen in Höhe von 11 Prozent. Steuerliche Förderung: Im Jahr 2005 geltende Regeln: falls Sonderregelungen für KMU existieren, wurden diese herangezogen: Steuerliche Förderung wird hier gemessen als 1–8-Index; F&E-Zuschüsse: aktuellst verfügbare Daten (in der Regel 2004).

Quelle: OECD (2006); Main Science And Technology Indicators (2006/2); Warda (2006) – Berechnungen und Schätzungen des ZEW.

F&E-Aufwand und IP-Ertrag, Multiplikator (Input) bzw. Besteuerungsquote (Output), Antrag, Dokumentation). Dabei sind vor allem klare Definitionen erforderlich, um Unsicherheiten, Streitigkeiten und unterschiedliche Interpretationen zu vermeiden. Die steuerlichen Anreize sollen Investitionen in Innovation anregen und dürfen daher nicht zu restriktiv angewendet werden. Auf dieser Basis soll nachfolgend ein konkreter Vorschlag für die Einführung eines steuerlichen Anreizsystems unterbreitet werden.

### 3. VORSCHLAG FÜR EINE INPUT-FÖRDERUNG

**3.1 Qualifizierende F&E.** Im schweizerischen Zivil- wie auch Steuerrecht besteht bis anhin keine Legaldefinition des Begriffs F&E [9]. Eine steuerrechtliche Definition ist daher notwendig. Eine Kurzanalyse der Steuerrechtsordnungen einiger Industrienationen zeigt [10], dass sich diese bei der Abgrenzung von F&E-Aufwand am so genannten «Frascati Manual» der OECD orientieren [11]. Dabei ist zu beachten, dass dieses nicht für Steuerzwecke erstellt wurde, sondern als Grundlage für länderspezifische statistische Datenerhebungen im Bereich F&E dienen soll. Daher wird F&E in den entsprechenden Steuerrechtsordnungen auch meist restriktiver als im Manual definiert [12]. Auf europäischer Ebene hat die EG-Kommission den Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation erlassen, um eine Grundlage für die Würdigung der bei ihr angemeldeten Forschungs-, Entwicklungs- und Innova-

tionsbeihilfen zu schaffen [13]. Darin werden Grundlagenforschung, industrielle Forschung und experimentelle Entwicklung unterschieden. Weitere Definitionen finden sich etwa in Ziff. 8 des «Statement of Financial Accounting Standards No. 2» (SFAS No. 2) der Rechnungslegungsvorschriften US-GAAP [14] oder in Ziff. 8 des «International Accounting Standard 38» (IAS 38) der Rechnungslegungsvorschriften IFRS [15].

Mit Blick auf die erwähnten Quellen erstreckt sich F&E grundsätzlich auf Grundlagenforschung, angewandte Forschung sowie experimentelle Entwicklung. Diese können definiert werden wie folgt [16]:

→ Unter Grundlagenforschung werden experimentelle oder theoretische Arbeiten verstanden, die in erster Linie zur Gewinnung neuer Erkenntnisse über die Grundlagen von Erscheinungen und wahrnehmbaren Tatsachen durchgeführt werden. → Angewandte Forschung ist Forschungstätigkeit zur Gewinnung neuer Erkenntnisse, die in erster Linie auf ein spezifisches praktisches Ziel gerichtet sind. → Experimentelle Entwicklung ist planmässiges Arbeiten auf der Grundlage vorhandener Kenntnisse aus der Forschung und/oder aufgrund praktischer Erfahrungen, das ausgerichtet ist auf die Herstellung neuer oder die Verbesserung vorhandener Werkstoffe, Erzeugnisse und Anlagen sowie die Einführung neuer oder die Verbesserung vorhandener Verfahren, Systeme und Dienstleistungen. → Das für eine Abgrenzung von anderen Tätigkeiten ausschlaggebende Unterscheidungskrite-

rium ist das Element der Neuartigkeit sowie die Auflösung einer wissenschaftlichen oder technologischen Unsicherheit. Mit anderen Worten: es geht um die Suche nach einer nicht nahe liegenden Lösung eines Problems, wobei der Massstab für das nicht nahe liegende [17] der aktuelle Stand der Technik und Wissenschaft ist.

Zu beachten ist, dass je nach verfolgtem Ziel gleiche oder weitgehend ähnliche Tätigkeiten einmal der F&E zuzuordnen sind und einmal nicht [18]. Für die wichtigsten Fälle sind daher klare Abgrenzungen zu erarbeiten. Grundlegend für den vorliegenden Zusammenhang ist die Bedingung, dass förderungsfähige F&E überprüfbar wie auch beschreibbar sein muss. Nur in diesem Sinne ist von F&E-Projekten zu sprechen. Aus Sicht der steuerpflichtigen Unternehmung bedeutet dies, dass sie bei Nachfrage in der Lage sein muss das konkrete F&E-Projekt umschreiben und dokumentieren zu können.

**3.2 Qualifizierender Aufwand für F&E-Projekte.** Der qualifizierende Aufwand soll neben der Arbeit bzw. der Tätigkeit (Suche bzw. Anwendung) auch F&E-konnexen Aufwand umfassen. Unseres Erachtens qualifiziert daher der folgende Aufwand für eine Privilegierung:

→ Personalaufwand (Löhne, Boni, Gratifikationen, Umsatzbeteiligungen, Provisionen, Sozialversicherungen, Ausbildung, Information, Anwerbung usw.); → Aufwand für Investitionsgüter, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bzw. Produktionsmittel; → Finanzierungsaufwand; → Indirekter Aufwand (Gemeinkosten); → Aufwand für F&E-Projekte, welche ganz oder teilweise durch Dritte im Auftrag durchgeführt werden (Auftragsforschung oder -entwicklung, Kooperationen).

Das Ziel der Massnahme ist die Stärkung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes Schweiz und die Schaffung von F&E-Arbeitsplätzen im Inland. Es sollte daher nur auf F&E-Tätigkeiten abgestellt werden, die in der Schweiz durchgeführt werden.

Wie erwähnt, werden F&E-Arbeiten auch an Dritte vergeben (externer F&E-Aufwand). Die Berechtigung für eine Privilegierung sollte beim F&E-Initiator bleiben, also bei dem Unternehmen, welches das Risiko eines Misserfolges trägt, über das wirtschaftliche Eigentum eines allfällig erarbeiteten IP verfügen wird und die F&E in Auftrag gibt. Dies jedoch nur, sofern die in Auftrag gegebenen F&E-Tätigkeiten in der Schweiz durchgeführt werden. Das beauftragte Unternehmen selbst kann keinen Gebrauch von den Anreizen machen. Damit ist sichergestellt, dass auf der selben F&E-Aktivität nicht mehrfach eine steuerliche Privilegierung in Anspruch genommen werden kann.

**3.3 Steuerfreibetrag oder -gutschrift.** Es kann zwischen Abzügen von der Steuerbemessungsgrundlage (Steuerfreibetrag) oder Abzügen von der Steuerschuld (Steuerzugschrift) unterschieden werden. Steuerfreibeträge werden angewendet, um Vergünstigungen für mehr als 100% des F&E-Aufwandes zu ermöglichen. Damit ist der F&E-Aufwand mehr-

fach abzugsfähig, wobei der erhöhte Satz in internationalen Vergleich zwischen 125% und 300% liegt. Wird die Vergünstigung in Form einer Steuergutschrift (Tax Credit) gewährt [19], so erfolgt dies durch eine Steuer- oder Bargelderstattung. Der privilegierte Anteil des qualifizierenden F&E-Aufwandes wird dabei entweder als absolute Grösse an die geschuldete Steuer angerechnet oder bei Fehlen einer Steuerschuld in bar rückerstattet. Der laufende F&E-Aufwand bleibt dabei auch weiterhin zu 100% abzugsfähig.

Einer Reduktion der Bemessungsgrundlage (Steuerfreibetrag) sollte unseres Erachtens unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit der Vorzug gegeben werden, da dabei die Förderung abhängig vom anwendbaren Steuersatz erfolgt. Weil die Schweiz im Vergleich zu anderen Staaten eine relativ tiefe Steuerbelastung kennt, ist im Gegenzug die Wirkung einer allfälligen Entlastung durch die Verringerung der Bemessungsgrundlage geringer.

In den meisten Ländern beträgt die durchschnittliche Steuerersparnis rund 6–20% der Investitionen in F&E [20]. Zur Visualisierung der Grosszügigkeit der steuerlichen Anreize für F&E verwendet die OECD zudem einen eigens dafür konstruierten Index, den sogenannten B-Index [21]. Dieser gibt den Umfang an, mit dem F&E-Aufwand über die Sofortabschreibungen hinaus steuerlich begünstigt wird. Ein Wert von 1 repräsentiert dabei das Fehlen von solchen steuerlichen Anreizen. Ein international kompetitiver B-Index liegt bei etwa 0,7 bis 0,9.

Da im vorliegenden Beitrag ein Massnahmepaket vorgeschlagen wird, welches sowohl eine Input- wie auch eine Output-Förderung vorsieht, ist unseres Erachtens der Multiplikator für den Steuerfreibetrag nicht allzu hoch anzusetzen. Erfolgreiche F&E wird von beiden Modellen profitieren. Ein Multiplikator von 125–150% ist wohl angemessen.

**3.4 Volumen- oder Zuwachsförderung.** Es besteht die Möglichkeit, das System entweder auf die gesamten F&E-Ausgaben anzuwenden (Bestands- oder Volumenförderung) oder nur auf solche Aufwendungen, die zusätzlich zu den Ausgaben früherer Jahre getätigt werden (Zuwachsförderung) [22].

Die Zuwachsförderung ist nicht dazu geeignet, bestehende F&E-Tätigkeiten im Land zu halten und ihre Verlagerung ins Ausland zu verhindern. Zudem ist der administrative Aufwand bedeutend höher, da der aktuelle F&E-Aufwand mit den Aufwendungen früherer Jahre verglichen werden muss. Ferner führt sie zur Benachteiligung von Unternehmen mit nachhaltig hohen F&E-Ausgaben und verleitet die Zuwachsförderung zur Diskontinuität. Aus diesen Gründen ist eine Volumenförderung vorzuziehen.

**3.5 Verlustperioden.** Der von den Autoren angeregte Steuerfreibetrag entfaltet grundsätzlich nur dann Wirkung, wenn Unternehmen keine Verluste machen und tatsächlich Steuern zahlen. Bei jungen innovativen Unternehmen und in Forschungsprojekten ist jedoch mit Anfangsverlusten zu rechnen. Ein System, das nur in Gewinnphasen greift, ist bei F&E nicht zu empfehlen.

Daher sollte zumindest der Vortrag von nicht mit Gewinn verrechneten Steuerfreibeträgen möglich sein. Der durch den

Steuerfreibetrag erhöhte F&E-Aufwand ist in die Ermittlung des allgemein vortragbaren Verlustes einzubeziehen und kann mit allfälligen zukünftigen Erträgen (sowohl aus IP wie auch aus der übrigen Geschäftstätigkeit) verrechnet werden. Dabei müsste für den zusätzlichen F&E-Aufwand eine zeitlich unlimitierte Verrechnungsmöglichkeit eingeführt werden. Dies macht die Aufteilung des Verlustvortrages in einen «allgemeinen» und einen «privilegierten» Teil notwendig. Der allgemeine Verlustvortrag unterläge analog zur bestehenden gesetzlichen Vorgabe einer siebenjährigen Vortrags-

---

*«Ein System, das nur in Gewinnphasen greift, ist bei F&E nicht zu empfehlen.»*

beschränkung und würde vor dem privilegierten Teil zur Verrechnung kommen. Als Option könnte nach Ablauf einer Frist von sieben Jahren eine Umwandlung des privilegierten Teils in eine Barauszahlung erwogen werden [23]. Dabei könnten bereits im Gesetz festgeschriebene Barauszahlungs-Umwandlungssätze vorgesehen werden [24].

**3.6 Minimal- und Maximalbeträge.** Um Bagatellfälle zu vermeiden ist es sinnvoll, einen Minimalbetrag von z. B. jährlich CHF 50 000 qualifizierendem F&E-Aufwand einzuführen.

In vielen Ländern werden auch Maximalbeträge definiert (z. B. in einer Höhe von CHF 100 Mio. qualifizierendem F&E-Aufwand pro Jahr). Dies begrenzt die fiskalischen Risiken und fördert im speziellen KMU, da diese vom Maximalbetrag nicht betroffen sind. Damit werden aber grosse Firmen benachteiligt. Von einer Festlegung einer Obergrenze sollte grundsätzlich zugunsten der Transparenz und internatio-

nen Kompetivität abgesehen werden. Gleichwohl könnte in einem ersten Schritt ein Maximalbetrag vorgesehen werden, um vorerst die Einnahmeausfälle zu begrenzen und die Auswirkungen im allgemeinen genauer untersuchen zu können.

**3.7 Antrag und Dokumentation.** Da die steuerlichen Anreize zu vermehrter F&E anregen und keine grosse Zusatzbelastung darstellen sollen, sollte das administrative Verfahren zur Geltendmachung der Vorteile einfach und praktikabel sein. Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige den zusätzlichen Steuerfreibetrag in der Steuererklärung geltend zu machen. In einer Beilage zur Steuererklärung sind (wie beim Beteiligungsabzug) zum einen der qualifizierende Aufwand aufzulisten, zum anderen der daraus resultierende Steuerfreibetrag zu berechnen [25].

Die kantonale Steuerverwaltung prüft den beantragten Abzug im Zuge des Einschätzungsverfahrens. Dabei soll unvoreingenommen beurteilt werden, ob qualifizierende F&E vorliegt und welcher Aufwand in die Berechnung des Steuerfreibetrags einbezogen werden. Bei Bedarf können beim Steuerpflichtigen weitere Informationen eingeholt werden. Der Steuerpflichtige muss grundsätzlich in der Lage sein, seine F&E-Projekte umschreiben und den damit im Zusammenhang stehenden Aufwand abgrenzen und nachweisen zu können. Dabei könnten zu Dokumentationszwecken auch Studien externer Dienstleister eingereicht werden (ähnlich wie Transfer Pricing-Studien).

Dem Steuerpflichtigen steht es jedoch frei, für ein bestimmtes F&E-Projekt mittels schriftlicher Eingabe (Steuer-ruling) bereits im voraus die Bestätigung einzuholen, dass qualifizierende F&E vorliegt, und zu definieren, welcher Aufwand in die Berechnung des Steuerfreibetrags einbezogen werden kann. Die Vermutung liegt nahe, dass sich diese Form der Vorausabklärung als äusserst geeignetes Instrument für die Rechtssicherheit durchsetzen wird.

**3.8 Problemfelder.** Einer klaren Definition des qualifizierenden F&E-Aufwandes sollte genügend Beachtung geschenkt werden, damit Unsicherheiten und Streitigkeiten über die Anwendbarkeit der Anreize schon im Vorfeld vermieden werden können.

Der Nachweis und die Dokumentation der F&E-Projekte stellen für den Steuerpflichtigen einen zusätzlichen administrativen Aufwand dar. Das Verfahren zur Geltendmachung der Vorteile sollte daher so einfach und praktikabel bleiben, dass die steuerlichen Anreize zu vermehrter F&E anregen und keine grosse Zusatzbelastung darstellen. Ein im Konzept sehr attraktives steuerliches Anreizsystem, das aber durch behördliche Hürden nur schwer zugänglich ist, wäre nicht konkurrenzfähig.

#### 4. VORSCHLAG FÜR EINE OUTPUT-FÖRDERUNG

**4.1 Qualifizierende IP.** Das IP umfasst alle Rechte, welche unmittelbar aus den Schöpfungen des menschlichen Geistes und aus dem Gebrauch von Kennzeichen entstehen können [26]. Im schweizerischen IP gilt der Grundsatz des Numerus Clausus der spezialgesetzlich geschützten Immaterialgüter: Patente [27], Design [28], Marken und Herkunftsangaben [29] sowie Firmen [30], urheberrechtlich geschützte Werke und verwandte Schutzrechte [31] sowie Topographien von integrierten Schaltungen [32]. Weiter dazu gezählt werden auch die Sortenschutzrechte [33]. Diese Unterteilung gilt grundsätzlich auch international. Freilich sind die einzelnen Voraussetzungen zum Schutz der jeweiligen Objekte unterschiedlich z. B. unterscheidet sich die Praxis zur patentrechtlichen Eintragungsfähigkeit von Software oder Businessanwendungen teilweise erheblich.

Gewisse Länder haben sich bei der Festlegung der Output-Förderung auf die Patente und die daraus resultierenden Erträge beschränkt [34]. Als neueste Beispiele haben hingegen Luxemburg [35] und Spanien [36] den Rahmen der Output-Förderung grösser gefasst. Um einerseits Ungleichbehandlungen von verschiedenem IP möglichst zu verhindern und andererseits international wettbewerbsfähig zu sein, muss die schweizerische Output-Förderung somit ebenfalls weit gefasst werden. Unseres Erachtens sollten daher mindestens die folgenden IP einbezogen werden:

→ Patente (Produkte und Verfahren); → Topographien;  
→ Pflanzensorten; → Design (Muster und Modelle); → Marken;  
→ Software; → Internet-Adressen.

Da unserer Ansicht nach für die Output-Privilegierung kein direkter F&E-Zusammenhang bestehen muss, müssen alle von einer Gesellschaft gehaltenen qualifizierenden IP, also sowohl selbst entwickelte wie auch lizenzierte, gekaufte oder im Rahmen einer Sacheinlage eingebrachte, der privilegierten Besteuerung unterliegen. Zudem sollte sich die Förderung ebenso auf schweizerische und europäische als auch auf internationale IP beziehen. Wo diese entwickelt wurden (In- oder Ausland) und welche räumlichen Beschränkungen Anwendung finden (Territorialitätsprinzip) ist irrelevant [37].

Aufgrund des fehlenden F&E-Konnexes ist unseres Erachtens eine Privilegierung auch für die übrigen Urheberrechte wie die Werke der Literatur und Kunst zu prüfen. Eine solche

Förderung der Verwertung von Bild-, Musik-, Theater- und Filmrechten wäre weltweit einmalig. Im Bereich Privatpersonen konnte sich die Schweiz mit der Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung) bereits als interessanter Wohnort für Künstler profilieren. In diesem Zusammenhang erwies sich bislang der Umstand als problematisch, dass die Verwertungsrechte und die entsprechenden Erträge dieser Künstler mangels Tiefbesteuerung meist ausserhalb der Schweiz gehalten werden. Würde die Output-Förderung auch auf Urheberrechte im Allgemeinen ausgeweitet werden, könnte sich die Schweiz als Standort für kulturelles Schaffen und auch für Musik- und Filmkonzerne etablieren. Der Steuerzufluss aus neu ins Inland verschobenen Rechten würde den Verlust von bestehendem Steuersubstrat weit übersteigen, da solche Rechte heute traditionell im Ausland gehalten werden und der Inlandertrag im Vergleich verschwindend klein sein wird. Dagegen sind Entdeckungen, Ideen, Konzepte, Pläne, Arbeitsergebnisse, geheime Formeln sowie Fabrikations- und Geschäftsgeheimnisse, soweit sie nicht den spezialgesetzlich geschützten Immaterialgütern zuzuordnen sind, aufgrund der schwierigen Abgrenzung nicht in die Gruppe des qualifizierenden IP einzubeziehen.

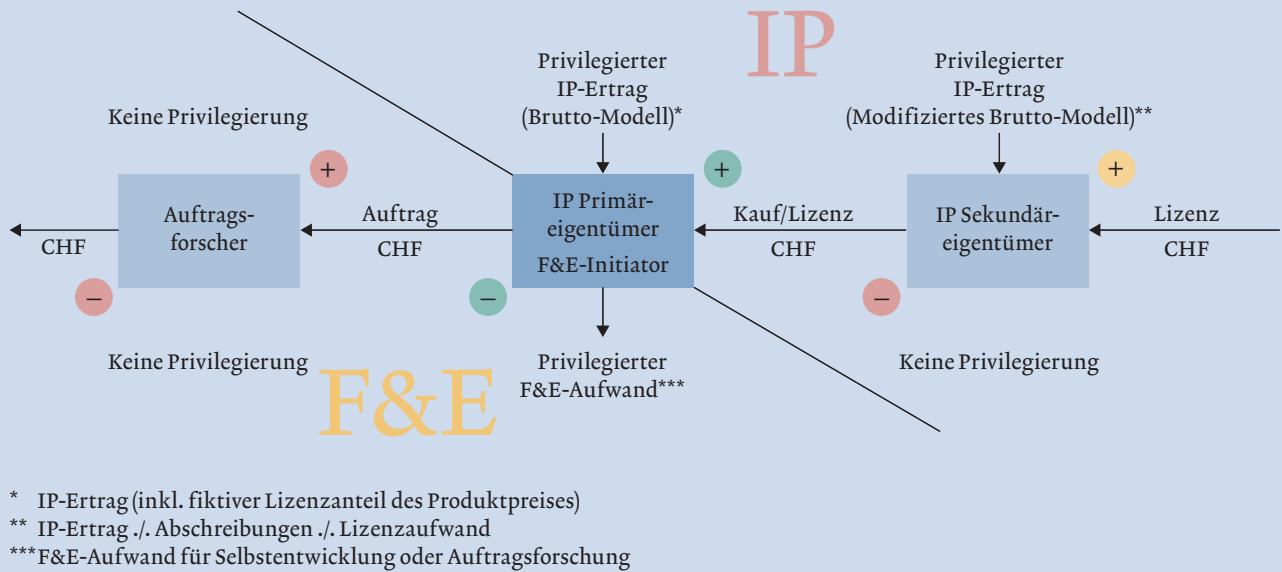
**4.2 Qualifizierende Erträge aus IP.** IP-Erträge lassen sich entsprechend den möglichen Verwertungsarten systematisieren. Für den vorliegenden Zusammenhang werden neben der Eigennutzung die Verwertung der Rechte aus dem qualifizierenden IP (Lizenzierungen, einschliesslich Einräumung von Vertriebslizenzen und Sublizenzierung, Cross Licensing) und die Verwertung der Rechte am qualifizierenden IP (Übertragung) unterschieden [38].

Aus dieser Systematik ergeben sich drei Kategorien von IP-Erträgen, welche der privilegierten Besteuerung unterliegen sollten:

→ **Lizenerträge:** In der Regel dürfte eine Lizenzierung von qualifizierenden IP auf der Grundlage eines Lizenzvertrags gegen Entgelt (Lizenzgebühr) erfolgen. Dieses kann als Einmalzahlungen (etwa bei unbefristeten Lizenzeinräumungen) oder als wiederkehrende Zahlungen (bei auf bestimmte oder bestimmbare Zeit eingeräumten Lizenzen) ausgestaltet sein. Einzuschliessen sind Sub- [39] wie auch Cross-Lizenzen [40].  
→ **Kapitalgewinne:** Werden durch Verkauf oder anderweitige Übertragung von qualifizierenden IP Kapitalgewinne realisiert, müssen diese ebenfalls der Privilegierung unterliegen.  
→ **Eigennutzung:** Bei einem Steuerpflichtigen, welcher IP als Eigentümer selbst nutzt (Eigenproduktion), ist im Produkt-Verkaufspreis eine fiktive Lizenzzahlung eingeschlossen [41]. Damit diese Unternehmen nicht benachteiligt werden, muss bei qualifizierendem IP, das vom Steuerpflichtigen im Zuge seiner eigenen Geschäftstätigkeit genutzt wird, der Anteil am Produkt-Verkaufspreis, der bei einer Lizenzierung des IP an einen Dritten realisiert werden könnte, ebenfalls der Privilegierung unterliegen. Der fiktive Lizenzanteil ist dabei vom Steuerpflichtigen durch eine Transfer Pricing-Studie nachzuweisen [42].

Im Hinblick auf die Kontrolle des Steuerausfalls wird eine zeitliche Beschränkung der Output-Privilegierung als ge-

Abbildung 2: VORGESCHLAGENE ANREIZSYSTEME



rechtfertigt betrachtet [43]. Deshalb sollte nur IP, das nach einem durch das Gesetz zu bestimmenden Zeitpunkt entwickelt, gekauft, lizenziert oder eingebracht wurde, von der Output-Privilegierung profitieren.

**4.3 Brutto- oder Nettoertrag.** Das Privileg kann entweder auf dem Brutto- [44] oder dem Nettoertrag [45] (Ertrag reduziert um den direkt zuordenbaren Aufwand) gewährt werden. Das Netto-Modell läuft aber der Absicht zuwider, F&E-Investitionen durch die Mehrfachabzugsfähigkeit von Aufwand steuerlich zu fördern, denn der direkt zuordenbare F&E-Aufwand wird mit steuerlich privilegiertem Ertrag verrechnet und ist somit theoretisch nur im privilegierten Umfang abzugsfähig. Die Input-Privilegierung würde dadurch unterlaufen. Zudem ist es schwierig zu definieren, welcher Aufwand einem IP-Aufwand direkt zugeordnet werden muss. Vielfach führt F&E nicht zu erfolgreichem IP, umgekehrt ist für manches IP keine F&E notwendig.

Eine Brutto-Privilegierung ist demgegenüber vorzuziehen, denn das Brutto-Prinzip funktioniert unabhängig vom F&E-Aufwand und betrifft nur die Ertragsseite. Der Aufwand bleibt so zu 100% – oder bei einer Input-Privilegierung zu einem höheren Satz – abzugsfähig und muss nicht einem Ertrag zugeordnet werden. Die Brutto-Privilegierung findet ohne Einschränkungen Anwendung auf selbstentwickelte IP (IP-Primäreigentümer). Bei nicht selbstentwickeltem IP, d. h.

lizenzieren, gekauften oder im Rahmen einer Sacheinlage eingebrachten IP (IP-Sekundäreigentümer), ist jedoch der Bruttobetrag des IP-Ertrag um abzugsfähige Abschreibungen auf aktiviertem IP und abzugsfähige Lizenzzahlungen an andere Unternehmen (Sublizenzierung) zu reduzieren. Für dieses IP gilt somit eine Art «Modifiziertes Brutto-Modell». Dabei ist eine Einzelbetrachtung pro IP anzuwenden.

**4.4 Teilbesteuerung oder tieferer Steuersatz.** Da in der Schweiz die anwendbaren Steuersätze nicht einheitlich sind, ist die Anwendung einer Teilbesteuerung [46] gegenüber einem festen tieferen Steuersatz [47] vorzuziehen. Damit bleibt das ganze System flexibel und es erfolgt eine Förderung abhängig vom anwendbaren Steuersatz.

Die in Europa bestehenden Systeme führen zu effektiven Steuersätzen auf Ertrag aus IP von 0–15% [48]. Der effektive Steuersatz müsste daher (im Vergleich zu den traditionellen Konkurrenten Irland, Luxemburg und Belgien) klar unter 6% liegen. Da diese Länder die Steuerbelastung durch zusätzliche Vergünstigungen (wie z. B. die Notional Interest Deduction in Belgien) weiter reduzieren, ist unseres Erachtens ein kompetitiver Steuersatz mit etwa zwischen einem und drei Prozent anzusetzen. Privilegierungsmechanismen müssen demnach im Endresultat an dieser Bandbreite gemessen werden, sofern sie dem Postulat der Längerfristigkeit und der internationalen Kompetenz genügen wollen. Bei einer an-

genommenen durchschnittlichen Steuerbelastung in der Schweiz von 15–20% wäre somit eine Reduktion der Bruttoerträge um 90% als angemessen zu betrachten.

**4.5 Verlustperioden.** Ein allfälliger Überhang als Resultat der Steuerbefreiung oder des Steuerabzugs ist unseres Erachtens nicht in die Ermittlung des allgemein vortragbaren Verlustes einzubeziehen. Diese Lösung hat auch Belgien gewählt. Liegt demnach vor Anwendung des Privilegs ein steuerbarer Verlust vor, ist nur dieser vortragbar, ohne dass ein zusätzlicher Abzug von 90% auf dem IP-Ertrag gemacht werden kann. Ein steuerbarer Gewinn vor Privileg wird dagegen durch den zusätzlichen Abzug von 90% auf den IP-Ertrag bis maximal auf Null reduziert, führt bei einem Überhang jedoch nicht zu einem vortragbaren Verlust.

**4.6 Minimal- und Maximalbeträge.** Um möglichst attraktiv und praktikabel zu sein, sind in Bezug auf die Output-Förderung weder Minimal- noch Maximalbeträge vorzusehen [49].

**4.7 Pauschale Steueranrechnung.** Es müsste sichergestellt werden, dass auch privilegiert besteuert IP-Ertrag zu einer vollen Anrechnung nicht-rückforderbarer ausländischer Quellensteuern berechtigt (bis maximal zur geschuldeten Schweizer Steuer auf diesem Ertrag).

**4.8 Antrag und Dokumentation.** Das administrative Verfahren zur Geltendmachung der Vorteile muss wiederum einfach und praktikabel sein. Der befreite Ertrag ist in der Steuererklärung vom statutarischen Ergebnis abzuziehen. In einer Beilage zur Steuererklärung sind die qualifizierenden Erträge aufzulisten und der steuerbefreite Teil zu berechnen (vergleichbar mit der Beilage für den Beteiligungsabzug). Bei selbstgenutztem IP muss der Steuerpflichtige zudem durch eine Transfer Pricing-Studie den im Verkaufspreis eingeschlossenen fiktiven Lizenzanteil dokumentieren können, um in den Genuss der Privilegierung zu kommen.

Dem Steuerpflichtigen steht es frei, mittels schriftlicher Eingabe (Steuerruling) im voraus die Bestätigung einzuholen, dass qualifizierender Ertrag aus IP vorliegt, das der privilegierten Besteuerung unterliegt. Die Vermutung liegt auch hier nahe, dass sich hierbei die Vorausabklärung als sehr geeignetes Instrument für die Rechtssicherheit durchsetzen wird.

**4.9 Problemfelder.** Eine klare Definition der qualifizierenden Erträge aus IP muss vorliegen, um Unsicherheiten zu vermeiden. Der Nachweis und die Dokumentation dieser Erträge stellt aber für den Steuerpflichtigen keinen grossen zusätzlichen administrativen Aufwand dar. Einzig bei selbstgenutztem IP muss der Steuerpflichtige durch eine Transfer Pricing-Studie den im Verkaufspreis eingeschlossenen fiktiven Lizenzanteil dokumentieren können.

## 5. ZUSAMMENFASSUNG

Die vorgeschlagenen Anreizsysteme können in einem Schaubild dargestellt und zusammengefasst werden (*Abbildung 2*).

Mit diesem System ist sichergestellt, dass auf der einen Seite privilegierter F&E-Aufwand im gesamten nur einmal (beim F&E-Initiator) abgezogen werden kann. Keine Förderung geniesst der Auftragsforscher. In der gleichen Weise unterliegt auf der anderen Seite privilegierter IP-Ertrag gesamthaft gesehen nur einmal der besonderen Besteuerung, und zwar als Bruttoertrag beim Primär- und als modifizierter Bruttoertrag beim Sekundäreigentümer.

## 6. FAZIT

Mit einem solch umfassenden Massnahmenpaket könnte die Schweiz eine Besteuerung anbieten, die sowohl den Bedürfnissen inländischer wie auch ausländischer Konzerne und Investoren entspricht und damit international kompetitiv wäre. Vor allem internationale Unternehmensgruppen könnten ermutigt werden, ihre F&E-, Headquarter-, Supply Chain Management- und weitere Funktionen inklusive den damit verbundenen Arbeitsplätzen, dem Know-how und dem Ertragspotential vom Ausland in die Schweiz zu verlegen.

Das Verfahren zur Geltendmachung der Vorteile muss möglichst einfach und praktikabel sein, da die steuerlichen Anreize zu Investitionen anregen und keine Zusatzbelastung darstellen sollen. Auf diese Weise kann sich die Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb als attraktiver Forschungs- und Unternehmensstandort behaupten und darüber hinaus weitere Investitionen anziehen, Arbeitsplätze schaffen und die Volkswirtschaft als Ganzes stärken. Zudem bietet dieses Besteuerungskonzept eine interessante Alternative zu den momentan im «Steuerstreit» mit der EU diskutierten Steuermodellen. ■

**Anmerkungen:** 1) Abramovsky, Laura/Griffith, Rachel/Miller, Helen (2008): Globalisation of Innovation, ESRC Festival of Science, 7 March 2008, S. 4 ff. 2) Neueinführungen in den letzten sieben Jahren: Belgien, Grossbritannien, Irland, Polen, Niederlande und Norwegen; Ausweitung und Modifikation: Frankreich, Grossbritannien, Japan, Österreich und Spanien; Definitions- und Umsetzungsphase: z. B. Neuseeland; Geplante Verstärkung: z. B. Japan. 3) Bundesministerium für Bildung und Forschung (2007): Bericht zur technologischen Leistungsfähigkeit Deutschlands 2007, S. 70. 4) Linder, Thomas/Müller, Andreas (2008): Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, Ein Standortvergleich – Handlungsbedarf

der Schweiz, in: Der Schweizer Treuhänder, 2008/3, S. 146 ff. 5) Elineau, Christoph/Stahl-Rolf, Silke (2006): Steuerliche Anreize für F&E-Investitionen – Überblick über ausgewählte Länder, 12. Juli 2006, S. 42. 6) Z. B. Frankreich: Ab 2008 Steuergutschrift von 30% bis EUR 100 Mio. F&E-Aufwand, darüber 5%. Im ersten Jahr Erhöhung der Steuergutschrift auf 50%. 7) Eine Output-Förderung kennen Belgien, Irland, Luxemburg, die Niederlande und Spanien; für einen Vergleich der Systeme in Belgien, den Niederlande und Irland siehe Warson, Eric/Foriers, Manuella (2008): The Belgian Patent Income Deduction, in: European Taxation, Februar 2008, S. 1 ff. 8) Irland kannte früher die Regelung, dass für privilegiert besteu-

erte Patente u. a. die Forschung, Planung und Entwicklung der zu einer Erfindung führenden Arbeiten in Irland selbst ausgeführt werden mussten. Diese Bestimmung versties jedoch gegen die Niederlassungsfreiheit und musste 2008 aufgegeben werden. Das Erfordernis von F&E-Aktivitäten im Inland für die Anwendung der Output-Förderung ist daher abzulehnen. 9) Z. B. auch das Forschungsgesetz (FG) setzt das Verständnis des Begriffs Forschung voraus. 10) Z. B. Belgien, Frankreich, Grossbritannien, Niederlande, Österreich, Spanien und die USA; vgl. Department of Finance Canada (1997/2007): Why and How Governments Support Research and Development, Annex: R&D Tax Support in the G-7 Countries and Australia,



1997/2007, siehe auch URL: [http://www.fin.gc.ca/resdev/why\\_e.html](http://www.fin.gc.ca/resdev/why_e.html), 17.8.2008; Bundesministerium für Bildung und Forschung (2007): Bericht zur technologischen Leistungsfähigkeit Deutschlands 2007, S. 78 ff. **11**) Organisation for Economic Co-operation and Development OECD (2002): Frascati Manual 2002, S. 29. **12**) Organisation for Economic Co-operation and Development OECD (2003): Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues, 2003, S. 29. **13**) EG-Kommission (2006): Mitteilung der Kommission – Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation, Abl. C 323, 30. Dezember 2006, S. 1 ff. **14**) Financial Accounting Standards Board FASB (1974): Statement of Financial Accounting Standards No. 2, Accounting for Research and Development Costs, § 8. **15**) International Accounting Standards Committee (1998/2008): International Accounting Standard 38 (Intangible Assets), § 8. **16**) Die hier wiedergegebene Definition stützt sich weitgehend auf diejenige des BFS gemäss der Allgemeinen Systematik der Wirtschaftszweige (NOGA) im Programm zur Unterstützung der Codierung (KUBB). **17**) Dass das Kriterium der schöpferischen Tätigkeit durch dasjenige des Nichtnaheliegens ersetzt werden sollte, ergibt sich auch aus Art. 56 EPUE (Europäisches Patentübereinkommen), wonach eine Erfindung als auf einer erfinderischen Tätigkeit beruhend gilt, wenn sie sich für den Fachmann nicht in nahe liegender Weise aus dem

Stand der Technik ergibt. **18**) Beispielsweise sind Routine-Bluttests nicht F&E zuzuordnen, währenddem Bluttests im Rahmen einer Einführung eines neuen Medikaments als F&E zu qualifizieren sind; vgl. Organisation for Economic Co-operation and Development OECD (2002): Frascati Manual 2002, S. 34. **19**) Z.B. Frankreich; vgl. FN 6. **20**) Steuerersparnis = Steuerfreibetrag multipliziert mit Steuersatz; vgl. Bundesverband der Deutschen Industrie (2007): Steuerliche Forschungsförderung unverzüglich einführen!, Positionspapier, 29. November 2007, S. 15. **21**)  $B\text{-Index} = (1 - \text{Steuersatz} - \text{Steuersatz} \cdot \text{Steuerfreibetrag}) / (1 - \text{Steuersatz})$ ; vgl. Abbildung 1; Warda, Jacek (2005): Measuring the Value of R&D Tax Provisions, 29. Juni 2005, S. 5; Hutschenreiter, Gernot/Aiginger, Karl (2001): Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, Internationaler Vergleich und Reformvorschläge für Österreich, Mai 2001, S. 21 f.; Elineau, Christoph/Stahl-Rolf, Silke (2006): Steuerliche Anreize für F&E-Investitionen – Überblick über ausgewählte Länder, 12. Juli 2006, S. 38 f.; Bundesministerium für Bildung und Forschung (2007): Bericht zur technologischen Leistungsfähigkeit Deutschlands 2007, S. 69 f. **22**) Linder, Thomas/Müller, Andreas (2008): Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung, Ein Standortvergleich – Handlungsbedarf der Schweiz, in: Der Schweizer Treuhänder, 2008/3, S. 148; Bundesverband der Deutschen Industrie (2007): Steuerliche Forschungsförderung unver-

züglich einführen!, Positionspapier, 29. November 2007, S. 14 f. **23**) Vgl. Belgien: Auszahlung des Freibetrags nach vier Jahren; Frankreich: Auszahlung der Gutschrift nach drei Jahren; Grossbritannien: Barauszahlung bei Verlustsituation beschränkt auf KMU; USA: In einigen Staaten der USA können nicht genutzte Steuervorteile an andere Unternehmen «verkauft» werden. Damit werden vor allem Start-ups gefördert. Solche «tradeable tax credits» sind jedoch wenig verbreitet und werden aufgrund des zusätzlichen administrativen Aufwandes nicht empfohlen. **24**) Z.B. Barauszahlung von 1–3% des zusätzlichen F&E-Abzuges für die Direkte Bundessteuer; die Kantone könnten eine solche Barauszahlung fakultativ vorsehen und den Umwandlungssatz frei bestimmen. **25**) Ein ähnlich einfaches System besteht auch in Grossbritannien. Diese geringe administrative Hürde wird dort als grosser Vorteil wahrgenommen. **26**) Dessemontet, François (2002): SIWR I/1 (Schweizerisches Immaterialgüter- und Wettbewerbsrecht), Band I, Allgemeiner Teil, Teilband 1, Grundlagen, 2. A., 2002, S. 3. **27**) Patentgesetz, PatG; Gegenstand des Patentrechtes ist eine Erfindung, unter welcher man eine Lehre zum technischen Handeln versteht. Patentwürdig ist die Erfindung nur dann, wenn sie neu, für den Durchschnittsfachmann nicht nahe liegend und auch gewerblich anwendbar, mithin realisierbar und nutzbar ist. Die Erfindung muss somit einen bedeutenden Schritt in der technischen Entwicklung darstel-

## RÉSUMÉ

# La Suisse, site de recherche – plus attrayante par le jeu d'incitations fiscales

La *recherche et le développement* (R&D) jouent un rôle primordial dans le progrès technologique d'un pays. Aussi, ces dernières années, nombreux sont les pays à avoir pris, sous forme d'incitations fiscales spécifiques, des mesures en vue d'encourager les activités R&D, sachant que les subventions directes de l'État suscitent un scepticisme croissant du fait des critères sélectifs auxquels elles sont subordonnées. À l'heure actuelle, la plupart des États membres de l'OCDE sont dotés de systèmes d'encouragement fiscal de la R&D. Seuls y font exception à ce jour l'Allemagne, la Suisse, la Suède et la Finlande. Dans le contexte de la concurrence fiscale internationale, la Suisse est donc mise au défi de trouver des solutions innovantes, aptes à lui préserver son rang de site R&D majeur. Tout projet d'incitation fiscale doit par conséquent viser à intensifier les activités R&D dans notre pays, mais aussi répondre à des exigences de transparence, de pérennité et, surtout, de compétitivité internationale.

Ces incitations devraient être aménagées en mesures universelles, ouvertes à toutes les entreprises. Autrement dit, toute société assujettie à l'impôt – indépendamment de sa forme juridique, de sa taille et des rapports de propriété – devrait pouvoir en demander l'application. Etant donné que les incitations fiscales sont censées encourager au développement des activités R&D et ne pas causer de surcroît excessif de charges, il serait par ailleurs souhaitable que la procédure administrative permettant de solliciter ces avantages soit simple et aisément praticable.

L'encouragement fiscal traditionnel en matière de R&D porte sur le volet des charges (input) et consiste en une déductibilité multiple des frais de recherche et de développement. La R&D s'étend en ce sens à la recherche fondamentale, à la recherche appliquée et au développement expérimental. Les charges entrant en ligne de compte devraient donc inclure, outre le travail ou, plus exactement, l'activité (essais, applications), les

charges connexes (frais de personnel, dépenses de biens d'équipement, coûts des matières premières, des moyens auxiliaires, d'exploitation et de production, frais de financement, coûts indirects et dépenses induites par des projets R&D réalisés en tout ou partie sur mandat de tiers), étant entendu que seules profiteraient de ces allègements les activités R&D exercées en Suisse. En l'espèce, il est proposé de mettre en place un système d'abattement (réduction de la base de taxation) avec un multiplicateur de 125 à 150%, aménagé sous forme d'encouragement quantitatif et permettant à la fois un report illimité d'avantages non exploités (ou, en option, un versement en numéraire au bout de sept ans) et un montant minimum.

Une stratégie différente a été mise en œuvre en Irlande et, tout récemment, dans les pays du Bénélux ainsi qu'en Espagne. Le système de privilège fiscal porte ici non plus sur les charges mais sur les produits (output), et plus précisément sur certains revenus provenant de

len. Zu den Erfindungen können Produkte oder Verfahren gezählt werden. **28)** Designgesetz, DesG; Das DesG schützt Gestaltungen von Erzeugnissen oder Teilen von Erzeugnissen, die namentlich durch die Anordnung von Linien, Flächen, Konturen oder Farben oder durch das verwendete Material charakterisiert sind. Design ist schutzfähig, soweit es neu ist und Eigenart aufweist. Der Designschutz ist jedoch ausgeschlossen, wenn die Merkmale des Designs ausschliesslich durch die technische Funktion des Erzeugnisses bedingt sind. Der Schutz des Design erstreckt sich damit in erster Linie auf die ästhetische Form. **29)** Markenschutzgesetz, MSchG; Eine Marke ist ein Kennzeichen für Waren oder Dienstleistungen, mithin ein grafisch darstellbares, auch dreidimensionales Zeichen, eine Tonfolge oder Farben, welchen Unterscheidungskraft zukommt. **30)** Art. 944–956 OR. **31)** Urheberrechtsgesetz; Das Urheberrecht schützt geistige Schöpfungen (Werke) der Literatur und Kunst, denen individueller Charakter (Originalität) zukommt. Software (Computerprogramme) sind nach dem Gesetz als Werke anzusehen und damit geschützt. **32)** Topographiengesetz, ToG; Schutzobjekt des ToG sind dreidimensionale Strukturen von Halbleitererzeugnissen (Topographien), soweit sie nicht alltäglich sind. **33)** Sortenschutzgesetz, SoSchG; Züchtungen neuer Pflanzensorten (Sorten) werden nach dem Internationalen Übereinkommen vom 2. Dezember 1961 zum Schutz von Pflanzenzüchtungen

sowie dem Sortenschutzgesetz geschützt. Als Sorten gelten Zuchtsorten, Klone, Linien, Stämme und Hybriden ohne Rücksicht darauf, ob das Ausgangsmaterial, aus dem sie entstanden sind, künstlichen oder natürlichen Ursprungs ist. Schutzfähig sind Sorten, die neu, beständig und hinreichend homogen sind. **34)** Z. B. Belgien, Irland, Niederlande. **35)** Einkommen und Kapitalgewinne aus Patente, Design (Muster und Modelle), Marken (inkl. Internet-Adressen) und Software. **36)** Einkommen aus Patenten, Design (Muster und Modelle), geheime Formeln und Prozesse, Pläne, Forschungsergebnisse sowie Fabrikations- und Geschäftsgeheimnisse. **37)** Zu beachten ist, dass die gesetzliche Schutzdauer bestimmter IP limitiert ist. Eine Drittpartei wird in einem solchen Fall nicht mehr bereit sein, eine Lizenzzahlung für die Nutzung zu entrichten. Das IP an sich wird wertlos. Es ist jedoch durchaus gewöhnlich, dass dann andere Schutzrechte greifen. So unterliegt z. B. Aspirin nach Ablauf des dem Produkt zugrunde liegenden Patents dem (zeitlich unlimitierten) Markenschutz. **38)** Siehe für eine wissenschaftlich fundierte Untersuchung: Reto M. Hilty, Lizenzvertragsrecht, Bern 2001, S. 81 ff. **39)** Auch Unterlizenzen genannt; Lizenzerteilung des Lizenznehmers (Hauptlizenz) an einen Dritten, wobei der Lizenznehmer in Bezug auf den Gegenstand des Hauptlizenzvertrags die Stellung eines Lizenzgebers und der Dritte diejenige eines Lizenznehmers einnimmt; vgl. von Büren, Roland

(2002): SIWR I/1 (Schweizerisches Immaterialgüter- und Wettbewerbsrecht), Band I, Allgemeiner Teil, Teilband 1, Grundlagen, 2. A., Basel 2002, S. 314. **40)** Gegenseitige Lizenzerteilung zwischen zwei Parteien, allenfalls zusätzlich gegen Bezahlung einer Ausgleichsentschädigung einer Partei an die andere. **41)** Z. B. Prinzipalgesellschaften mit IP in der Schweiz. **42)** Diesem Konzept bei der Eigennutzung folgen auch Belgien und Luxemburg. **43)** Vgl. Belgien: Nur auf selbst entwickelte und gekaufte, substantiell weiterentwickelte Patente anwendbar, welche nicht vor dem 1.1.2007 genutzt wurden; Luxemburg: nur auf Rechte anwendbar, die nach dem 31.12.2007 geschaffen oder gekauft wurden; Rechte dürfen zudem nicht von direkten Gruppengesellschaften gekauft worden sein; Niederlande: nur auf nach dem 01.1.2007 eingetragene Patente anwendbar; nicht auf gekaufte Patente anwendbar. **44)** Z. B. Belgien, Irland, Spanien. **45)** Z. B. Luxemburg, Niederlande. **46)** Z. B. Belgien und Luxemburg: nur 20% des Lizenzentkommens besteuert; Irland: 0% (volle Befreiung); Spanien: 50%. **47)** Z. B. Niederlande: 10% privilegierter Steuersatz anstelle von 25,5% regulärer Steuersatz. **48)** Z. B. Irland: 0% (volle Befreiung); Luxemburg: 5,9% (20% von 29,63%); Belgien: 6,8% (20% von 33,99%); Niederlande: 10%; Spanien: 15% (50% von 30%). **49)** Maximalbeträge sind in Irland und den Niederlanden vorgesehen; keine solchen in Belgien, Luxemburg und Spanien.

## RÉSUMÉ

droits de propriété intellectuelle. Il consiste soit à profiter d'un taux d'imposition plus bas, soit à n'assujettir à l'impôt qu'une fraction des revenus (20%, p. ex.). La *propriété intellectuelle* (PI) englobe tous les droits issus directement de la création de l'esprit et de l'usage de symboles. À notre avis, les revenus de licences et les gains en capital provenant de brevets (produits et procédés), les indications géographiques, dessins (échantillons et modèles), marques, logiciels, adresses Internet et espèces végétales devraient être inclus dans ce système d'incitation. Il conviendrait en outre d'envisager de privilégier aussi les autres droits d'auteur tels qu'œuvres littéraires et artistiques. En cas d'usage propre de la PI, l'incitation fiscale devrait s'étendre à la part de licence fictive détenue sur le prix de vente du produit. D'une manière générale, il est recommandé d'opter pour un modèle d'imposition partielle prévoyant une réduction d'environ 90% sur le revenu brut. Si la PI ne fait pas référence à un produit développé en propre, il n'en faudrait pas moins réduire (selon un «modèle brut modifié») le montant brut du revenu ainsi généré des amortissements déduc-

tibles sur la PI inscrite à l'actif et des versements à d'autres entreprises au titre de la licence (sous-licence).

Les grandes lignes des incitations fiscales – aménagement des modèles, droit de requête, multiplicateur (input), taux d'imposition (output), seuils et plafonds, périodes de perte, entre autres – devront être ancrées dans la loi, à savoir dans la LIFD et la LHID. Il appartiendra au Conseil fédéral d'en édicter les dispositions de détail – dont la définition des charges et produits à privilégier, la procédure de demande et la documentation. À cet égard, il s'agira surtout de donner des définitions claires, afin de prévenir les incertitudes, litiges et autres divergences d'interprétation. Ces incitations fiscales sont censées promouvoir l'investissement et l'innovation, d'où la nécessité de ne pas en restreindre l'application de façon excessive.

Cela dit, il ne suffirait pas, selon nous, de prôner un encouragement unilatéral (soit de l'input, soit de l'output). Pour pouvoir offrir un paquet de mesures exhaustif, la Suisse devrait privilégier fiscalement les deux volets R&D (input et output). Ce faisant, elle proposerait un régime d'imposition répondant aux

besoins des groupes et investisseurs locaux comme à ceux des étrangers, ce qui la rendrait compétitive à l'échelon international. Les multinationales étrangères, en particulier, seraient encouragées à transférer en Suisse leurs fonctions R&D, administration centrale, gestion de la chaîne d'approvisionnement et, par là même, des emplois et un riche potentiel de revenus. Conscients que les incitations fiscales devraient encourager à investir et ne pas constituer un lourd surcroît de charges, nous pensons que la procédure de demande de privilèges fiscaux devrait rester aussi simple que praticable. Ainsi, la Suisse pourrait maintenir son rang de site de recherche et d'implantation d'entreprises attrayant dans le jeu de la concurrence fiscale internationale, attirer les investissements, créer des postes de travail et renforcer l'économie du pays tout entier.

AM/RG/TL/AM