

## **Bemerkungen zum Gutachten über "Lizenzbox des Kantons Nidwalden" von Prof. Dr. iur. Pascal Hinny, in: IFF, Forum für Steuerrecht, 2011, 138 ff.**

---

Prof. Dr. Ulrich Cavelti<sup>1</sup>

19. Juli 2011

### Vorbemerkung

Die nachfolgenden Bemerkungen sind nicht als vollständig oder abschliessend zu bewerten, sondern dienen der Diskussion um die Problematik einer Lizenzbox. Es ist nicht ausgeschlossen, dass im Gefolge der Gesetzgebungsänderung im Kanton Nidwalden andere Kantone ähnliche Lösungen in Aussicht nehmen wollen, weshalb eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Rechtsproblematik durchaus Sinn macht.

Liest man das Gutachten aufmerksam durch, fällt auf, dass der Gutachter selbst etliche Hürden zu überspringen hatte, bevor er sich schliesslich zu einem klaren Urteil durchringen konnte. In der Tat sind die aufgeworfenen Fragen nicht einfach oder eindeutig zu beantworten. Die vorliegende Analyse stellt deshalb einen Versuch dar, einige Positionen zu hinterfragen.

Die folgenden Überlegungen erfolgen aufgrund der Systematik des Gutachtens, wie es im "Forum für Steuerrecht" publiziert wurde. Es erleichtert damit dem Leser, einzelnen Überlegungen zu folgen:

1.

Der Gutachter verweist auf einen Leading case 2P.284/2004 vom 6. April 2005, wo die mit einer aktiven Lizenzgewährung verbundene Erbringung von umfangreichen Zusatzdienstleistungen als unzulässige Geschäftstätigkeit beurteilt wurde. Im Zusammenhang mit dem Streit zwischen der EU und der Schweiz in Sachen "Selektivität" und "Ring fencing" stellt der Gutachter fest, dass die kantonalen Steuerregimes wohl nicht mehr lange Bestand haben werden, weshalb der Kanton Nidwalden eine Alternativlösung für die Besteuerung von Lizenzeinkünften erwog. Er möchte gleichzeitig das DBG und das StHG ändern, und um dies zu begründen, hält er dann fest: "Dies hätte den Vorteil, dass nicht nur die nachfolgend zu prüfende StHG-Konformität, sondern - angesichts des Anwendungsgebots von Bundesrecht gemäss Art. 191 (recte Art. 190) BV - auch die allfällig geforderte Überprüfung auf die Übereinstimmung mit den verfassungsmässigen Grundsätzen der Besteuerung entfielen".

Diese Begründung befremdet. Es kann wohl nicht Aufgabe eines Gesetzgebers sein, allenfalls bewusst in Abweichung der Grundsätze der Verfassung, lediglich gestützt auf die schweizeri-

---

<sup>1</sup> Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen und Rechtsberater FDK

sche Sonderregel über Verbindlichkeit der Bundesgesetze für die rechtsanwendenden Behörden, die Verfassung auszuhebeln. Das wird zwar von Bundesparlamentariern oft so postuliert, indem sie die Priorität des Parlamentes bzw. des Volkes über die Verfassung und die richterlichen Behörden stellen. Dies kann aber wohl nicht die Ansicht eines Staats- und Steuerrechtlers sein!

2.

Unter "Fragestellung und Eingrenzung" erklärt sodann der Gutachter, nicht Gegenstand der Untersuchung sei die Frage der Kompatibilität mit "Vorgaben" des europäischen Rechts bzw. des EU-Code of conduct (CoC) oder allfälliger internationaler Verträge. Allerdings führt er dann unter Ziff. 3.1.3.2 die Niederlande an, die nach dem 31. Dezember 2009 patentierte IP-Rechte generierte, Lizenzeinkünfte und Kapitalgewinne mit einem effektiven Steuersatz von nur fünf Prozent besteuere.

Diese Darstellung ist nicht (mehr) zutreffend. Gemäss Protokoll des Councils of the European Union vom 27. Mai 2010 (190/10 der "Chair of the CoC (Business Taxation)", wird auf Seite 5 festgehalten:

"The report to the ECOFIN Council of 2 December 2009 (doc. 16233/09 FISC 163, par. 13) mentions regarding the Interest box measure that the Netherlands had not yet decided to amend the regime, and that therefore the description was premature. At the meeting of 4 March 2010 the Netherlands declared that the government had formally decided to abandon the introduction of an Interest box measure. Against this background the Group agreed that there was no need to assess the measure against the Code criteria and closed the file accordingly."

Daraus folgt, dass die Niederlande offensichtlich auf die Einführung dieser Sonderbesteuerung verzichtet hat, weshalb die CoC-Group auf weitere Untersuchungen über die EU-Kompatibilität verzichtet hat. Die Frage ist somit offen, ob die ursprünglich vorgesehene Lösung des NL tatsächlich EU-kompatibel wäre.

3.

Interessant sind sodann unter Ziff. 2 bei der "Fragestellung und Eingrenzung" die Ausführungen zu den Spartenverlusten, und unter Ziff. 3 "Beurteilung" die Feststellung, dass Verluste aus dem Aufbau von IP-Rechten mit übrigen Einkünften der Gesellschaft verrechnet werden könnten. Der Gutachter hält fest, hinsichtlich des Steueraufkommens sei voraussichtlich mit Mindererträgen bei der Staatssteuer zu rechnen, da IP-Recht-bezogene Aufwandüberschüsse voll mit ordentlich steuerbaren Erträgen verrechenbar sind, Ertragsüberschüsse aber privilegiert besteuert werden.

Eine derartige Ausgestaltung erscheint doch höchst problematisch, wenn einerseits die Verluste mit den ordentlichen Erträgen verrechnet werden können, Überschüsse aber privilegiert besteuert werden. Diese unterschiedliche Behandlung zwischen Aufwandüberschüssen und Ertragsüberschüssen lässt sich meines Erachtens nicht rechtfertigen. Dies führt einerseits zur Privilegierung beim Gewinn und zur Privilegierung bei Verlusten, und zwar je in gegensätzlicher Richtung. Dies ist steuerrechtlich meines Erachtens nicht haltbar.

4.

Unter Ziff. 3.2.3.1 "Vereinbarkeit mit Art. 28 Abs. 6 StHG" hält der Gutachter fest, dass der Wortlaut dieser Bestimmung keinen Sinn mache. Sie erweise sich als inhaltsleer

Ich teile diese Auffassung, da Abs. 6, wie der Gutachter ausführt, nur bedeutet, dass für Beteiligungs-, Holdings- oder Domizil- und gemischte Gesellschaften die Regelung einer steuerlichen Sonderbehandlung in Art. 28 Abs. 6 eine abschliessende Ordnung darstelle. Die in diesem Zusammenhang erwähnten Zitate sind zutreffend. Aus Art. 28 Abs. 6 StHG lässt sich also für die vorliegende Problematik nichts entnehmen. Insbesondere kann nicht ein Verbot für weitere Vergünstigungen ausserhalb dieser Bestimmung abgeleitet werden.

5.

Schwieriger werden die Ausführungen unter Ziff. 3.2.3.2.1 über die Vereinbarkeit mit dem harmonisierten Steuergegenstand. Der Gutachter stützt sich vorerst zu Recht auf Art. 24 StHG, wonach der gesamte Reingewinn der Gewinnsteuer unterliegt, weshalb sich die Frage stelle, ob die steuerliche Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart als unzulässige Ausklammerung und als steuerliche Sonderbehandlung eines an sich ungeteilten Steuerobjekts beurteilt werden müsse. Er verweist sodann auf Art. 129 Abs. 2 BV, wonach die Ausgestaltung der Steuern die Steuerbemessung grundsätzlich den Kantonen vorbehalten sei. Bei der Festlegung des für eine bestimmte Einkunftsart (vorliegend Lizenzeinkünfte) anwendbaren Steuersatzes durch den kantonalen Gesetzgeber handle es sich grundsätzlich um eine tarifarische Massnahme, für welche die Kantone gemäss Wortlaut von Verfassung und StHG frei seien. Wenn jedoch das StHG in Art. 24 das Steuerobjekt, also den gesamten Reingewinn inklusive Lizenzeinkünfte verbindlich definiere, stehe es den Kantonen nicht frei, auf eine Besteuerung dieser Einkünfte zu verzichten. Dies wäre aber dann der Fall, wenn ein Kanton kraft seiner Tarifhoheit den Steuertarif bei Null (oder nahe bei Null) festlege.

Er führt dann weiter aus, dass im Zeitpunkt der Einführung des StHG man sich überwiegend einig gewesen sei, dass die Einführung eines gespaltenen Steuersatzes eine tarifarische Massnahme darstelle und solche in die alleinige Kompetenz der Kantone falle. Dabei spiele es auch keine Rolle, dass die Methode des gespaltenen Steuersatzes einem unter Umständen als höherwertig einzustufenden Ziel der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung diene und

sich damit diese Massnahme erleichtert rechtfertigen lasse. Massgebend sei einzig, dass es sich bei der Einführung eines gespaltenen Steuersatzes um eine tarifarische Massnahme handle, die in die Kompetenz der Kantone falle.

Im Weiteren führt er aus, dass die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren zur Umsetzung des StHG im kantonalen Recht die Kommission Steuerharmonisierung eingesetzt habe. Weiter hinten hält er sodann fest, die Kantone hätten denn auch, ohne dass eine entsprechende StHG-Bestimmung existiere, verschiedene Ansätze gewählt, eine Mehrzahl der Kantone habe sich bei der Diskussion von Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf das Teilsatzverfahren (Reduktion beim Tarif) ausgesprochen, eine Minderheit habe eine Reduktion der Bemessungsgrundlage vorgesehen. Die Kommission für die Steuerharmonisierung sei sich in dieser Auffassung nicht einig gewesen.

Dazu ist folgendes festzuhalten: In formeller Hinsicht ist die Kommission für die Steuerharmonisierung nicht von der FDK, sondern am 30. Dezember 1996 durch den damaligen Vorsteher des Finanzdepartements eingesetzt worden. In der Folge wurde die Steuerharmonisierungskommission gar als bundesrätliche Kommission gestützt auf Art. 8 e der Regierungs- und Verwaltungsorganisationsverordnung am 25. November 2010 bestellt. Dies ist allerdings lediglich ein formeller Aspekt. Wesentlicher ist, dass es zwar zutrifft, dass in der Kommission die Frage, ob gestützt auf ihre Tarifautonomie die Kantone die Bemessungsgrundlagen ebenso verändern können, wie eine Änderung des Steuersatzes, kontrovers diskutiert wurde. Diese Frage wurde allerdings später geklärt und kommt im Protokoll der 24. Sitzung vom 18. Oktober 2004 deutlich zum Ausdruck.

Noch deutlicher wird es, wenn man die Ausführungen der Delegation der FDK vor der WAK-S vom 2. Februar 2007 zum Unternehmenssteuerreformgesetz II zu Rate zieht. Hier wird deutlich ausgeführt, dass die FDK die Meinung vertritt, dass der Bund die Kompetenz hat, die Bemessungsgrundlage zu definieren, die der Besteuerung unterliegt, nicht aber den Kantonen den Tarif vorschreiben darf. Es ist zwar nicht zu bestreiten, dass Bemessungsgrundlage und Tarif einen engen sachlichen Zusammenhang haben und durchaus zu kongruenten Ergebnissen führen können. Dennoch hat die FDK in den vergangenen Jahren konsequent dem Bund die Kompetenz nicht bestritten, die Bemessungsgrundlage zu definieren, wohl aber die Tarifgestaltung. Dies ist jetzt konstante Auffassung der FDK, auch wenn einzelne Kantone dann davon abgewichen sind. Diese Sichtweise deckt sich im Übrigen mit den Vorstellungen des zuständigen EU-Kommissars für Finanzen, der im CoC für alle EU-Staaten die Bemessungsgrundlage einheitlich definieren will, nicht aber die Tarife. Damit würde eine weitere Angleichung innerhalb der EU ermöglicht. Dieselben Überlegungen liegen auch der Rechtsauffassung der FDK zugrunde.



8.

Der Gutachter legt dann unter Ziff. 3.3.4 dar, dass der Gleichheitssatz keine absolute Gleichbehandlung, sondern nur eine relative verlange. Er verweist auf das Obwaldner Urteil des Bundesgerichts, wonach der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung im Bereich der direkten Steuern mit dem Aufkommen und der Verfestigung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an Inhalt zunehmend eingebüsst habe. Er hält sodann unter dem Gleichheitsgebot fest, dass es sich bei Lizenzeinkünften um "passives" Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen handle (was allerdings auch auf Zinsen und Dividenden zutrefte). Der auf dieses Einkommen anwendbare niedrige Steuersatz wird sodann aufgrund der Inflationswirkung, die das ausgleichen soll, gerechtfertigt. Insbesondere bei den IP-Rechten sei eine sehr lange Entwicklungsdauer (10 bis 15 Jahre) mit nicht nur hohen, sondern sehr lange dauernden Kapitaleinsätzen zu rechnen. Mithin habe die Verzinsungs- und Inflationskomponente des Kapitaleinsatzes einen hohen Stellenwert und sei die Erfassung mit einem tieferen Steuersatz opportun.

Dazu ist folgendes zu bemerken:

Forschung und Entwicklung sind bei den Unternehmen abzugsfähige Gewinnungskosten bzw. dürfen dafür steuerbegünstigte Rückstellungen und Reserven gebildet werden. Wenn der Gutachter also die nochmalige Berücksichtigung dieser Kosten mit der Erfassung zu einem tieferen Steuersatz fördern will, ist dies zwar steuerpolitisch denkbar, hat aber mit allgemeinem Besteuerungsgrundsätzen nichts zu tun. Bemerkenswert ist sodann in diesem Zusammenhang, dass kürzlich die WAK-S eine Motion, welche verlangt, dass Forschungs- und Entwicklungsausgaben nicht nur wie im geltenden Recht gemäss dem Nettoprinzip zu 100 Prozent, sondern zu 130 bis 140 Prozent als Aufwand von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer von Bund und Kantonen abgezogen werden können, mit 3 zu 8 Stimmen abgelehnt hat. Das Anliegen der Motion wird durch die etwas weiter gefasste, in einem Prüfungsauftrag umgewandelte Motion "Einführung von steuerlichen Förderungsmassnahmen zur Stärkung des Forschungsstandortes Schweiz" abgedeckt. Neben der Input-Förderung (steuerliche Begünstigung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben) umfasst der Prüfungsauftrag auch die Output-Förderung, nämlich die steuerliche Begünstigung von Immaterialgüterrechten. Zu den Prüfungsaufgaben des Postulats gehören die Fragen, inwiefern steuerliche Förderungsmassnahmen im Bereiche der Forschung und Entwicklung zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen Branchen oder Unternehmen unterschiedlicher Grösse führen können und wie sichergestellt werden kann, "dass Schweizer Unternehmen und Arbeitsplätze für die Schweizer Arbeitnehmer" gefördert werden. Es zeigt sich also, dass die Chancen für die Realisierung der vom Nationalrat zwar angenommenen, von der ständerätlichen Kommission aber deutlich abgelehnten Forderung wenig Chancen auf Realisierung haben. Zudem ist nicht einzusehen, warum sodann die auch vom Gutachter erwähnten Zinsen und Dividenden nicht gleich behandelt werden und sich auch diesbezüglich das Problem der Rechtsgleichheit bzw. der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

higkeit stellt. Auf jeden Fall sind die doppelte steuerliche Berücksichtigung von Forschungs- und Entwicklungskosten einerseits und die Beschränkung auf IP-Produkte andererseits aufgrund der allgemeinen Besteuerungsgrundsätze fragwürdig.

9.

Es ist aufgrund der Praxis offensichtlich, dass im Steuerrecht immer mehr ausserfiskalische Zwecksetzungen Eingang finden. Dass diese Entwicklung nicht von Gutem ist, soll hier nicht weiter dargelegt werden. Festzuhalten bleibt aber, dass der Gutachter, welcher sich in diesem Punkt insbesondere auf meinen Beitrag zur Aufwandbesteuerung bezieht, hier Äpfel und Birnen miteinander vergleicht. Bei der Aufwandbesteuerung stellte sich die Frage, ob der gesamtwirtschaftliche Nutzen eine Abweichung vom allgemeinen Gleichheitsprinzip rechtfertigt, dies aber insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass diese Art der Besteuerung seit über 100 Jahren in der Schweiz sowohl im Bund und den Kantonen praktiziert wird, dazu auf Bundesebene eine klare formell-gesetzliche Grundlage besitzt und das Ausland teilweise deutlich weitergehende Privilegien kennt. Zudem habe ich bei der Aufwandbesteuerung darauf hingewiesen, dass die volkswirtschaftlichen Zahlen für einzelne Kantone völlig unterschiedlich ausfallen, insbesondere unter Berücksichtigung der regionalen Auswirkungen. Dies kann aber bei der Einführung einer Lizenzbox für den Kanton Nidwalden nicht ins Feld geführt werden. Obwohl es durchaus denkbar ist, dass zumindest zu Beginn der Kanton Nidwalden von einer derartigen Lösung profitieren kann.

10.

Zusammenfassend muss also festgehalten werden, dass das Gutachten Hanny zur Lizenzbox mehr Fragen als Antworten bezüglich der steuerrechtlichen Zulässigkeit aufwirft. Einzelne Vergleiche mit bestehenden gesetzlichen Regelungen können so nicht unbesehen übernommen werden. Würde man allgemein der volkswirtschaftlichen Bedeutung bei der Festsetzung der Steuern ein derartiges Gewicht zumessen, wie dies der Gutachter tut, so wäre wohl praktisch jede steuerpolitisch denkbare Idee unter diesem Titel förderungswürdig. Damit würden aber das Steuersystem grundsätzlich und das Steuerharmonisierungsgesetz im speziellen in Frage gestellt.