ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.641.926.81

Materialien

Botschaft Ergänzung DBA, Botschaft zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen (vom 6.4.2011), BBl 2011, 3749

Botschaft Protokoll 2009 DBA-US, Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 27.11.2009), BBl 2010, 235

Botschaft StAhiG, Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes (vom 6.7.2011), BBl 2011, 6193

E-StAhiG, Entwurf zu einem BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (vom 5.7.2011), BBl 2011, 6233

Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and Switzerland. Joint Committee on Taxation (JCX-31-11) (vom 20.5.2011), www.jct.gov/publications.html?func=showdown&id=3791

Report on Protocol amending Tax Convention with Switzerland. Senate Executive Report 112-1, submitted by Mr. Kerry (vom 30.8.2011), www.gpo.gov/fdsys/pkg/CRPT-112erpt1/html/CRPT-112erpt1.htm

Technical Explanation des Protokolls 2009 DBA-US, U. S. Dept. of the Treasury, Technical Explanation of the Protocol signed at Washington on 9-23-2009, amending the convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (vom 7.6.2011), www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/TreasTechExp-2009-Protocol-Switzerland-Tax-Treaty.pdf

Zusatzbericht Ergänzung DBA-US, Zusatzbericht zur Botschaft vom 6.4.2011 zur Ergänzung der am 18.6.2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen betreffend das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika (vom 8.8.2011), BBl 2011, 6663

© IFF-HSG

Gesetzgebungs-Forum

Lizenzboxen in Europa

Ein Blick über die Grenze auf die europäischen Entwicklungen bei der Besteuerung von Immaterialgüterrechten

Claudia Prendina Dutler

Claudia Prendina Dutler, eidg. dipl. Steuerexpertin, LL.M. (International Tax Law Universität Zürich), Kantonales Steueramt Zürich, Division Revision.

Der Artikel legt die persönliche Meinung der Autorin dar.

Inhalt

1 Ausgangslage und Gegenstand des Beitrages 136

2 Steuerwettbewerb innerhalb der EU (Verhaltenskodex, staatliche Beihilfe und Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt) 136

2.1 Verhaltenskodex 136

2.2 Staatliche Beihilfe und Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt in der EU 137

2.2.1 Staatliche Beihilfe innerhalb der EU nach Art. 107 Abs. 1 AEUV 137
2.2.1.1 Vorteil durch Minderung der Steuerlast 137
2.2.1.2 Vorteil vom Staat oder aus staatlichen Mitteln 137
2.2.1.3 Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten 137
2.2.1.4 Spezifische oder selektive Massnahme 137
2.2.2 Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt bzw. Rechtfertigung der Beihilfe (Art. 107 Abs. 3 AUEV) 138
2.2.3 Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation ab 1. Januar 2007 138

2.3 Fazit Steuerwettbewerb innerhalb der EU 139

3 Modelle im steuerrechtlichen Wettbewerb um Zins- und Lizenzerträge 139

3.1 Modelle der Privilegierung von Zinserträgen 139

3.2 Modelle der Privilegierung von Lizenzerträgen und weitere Modelle 140

3.2.1 Modelle der Privilegierung von Lizenzerträgen 140
3.2.2 Formen der Steuervergünstigungen 141
3.2.3 Weitere Modelle 142

3.3 Fazit Modelle 142

4 Immaterialgüterrecht 142

4.1 Immaterialgüterrecht aus wirtschaftlicher Sicht 143

4.2 Immaterialgüterrecht aus zivilrechtlicher Sicht 143

4.3 Immaterialgüterrecht aus Sicht des internationalen Steuerrechts 143

4.3.1 Einzelne Begriffselemente in Art. 12 OECD 144
4.3.2 Begriff der Lizenzgebühr in verschiedenen Musterabkommen 144

4.4 Eingeschlossene Immaterialgüterrechte bei den Lizenzbox-Modellen 145

4.4.1 Gegenüberstellung der Modelle 145
4.4.2 Eingeschlossene Rechte 146
4.4.2.1 Urheberrechte auf Software 146
4.4.2.2 Patente 146
4.4.2.3 Fabrik- oder Handelsmarke, Zeichnung und Modell . . 146
4.4.2.4 Domain 147
4.4.2.5 Fazit eingeschlossene Rechte 147

4.5 Fazit Immaterialgüterrechte 147

5 Quellensteuer-Aspekte der Lizenzerträge 147

5.1 Quellensteuer auf Lizenzerträgen im internationalen Verhältnis 147

5.1.1 Anforderungen an die Gesellschaft 147
5.1.2 EU-Staaten 148
5.1.2.1 ZBstA 148
5.1.2.2 Spezielle EU-Länder und DBA-Bestimmungen 148
5.1.2.3 Geplante Änderungen der Zins-Lizenzgebühren-RL . . 148
5.1.3 Entwicklungsländer und Produktionsstandorte 149

5.2 Anrechnung der Quellensteuern bei den Lizenzboxen in der EU mit Vergleich Schweiz 149

5.3 Fazit Quellensteueraspekte 150

© IFF-HSG

6 **Zusammenfassung** 151
Literatur 151
Berichte 152
Materialien und Praxisanweisungen Belgien 152
Materialien und Praxisanweisungen Europäische Union . 152
Materialien und Praxisanweisungen Grossbritannien . . 153
Materialien und Praxisanweisungen Luxemburg 153
Materialien und Praxisanweisungen Schweiz 153
Rechtsquellen 153

1 Ausgangslage und Gegenstand des Beitrages

In der EU haben sich in den letzten Jahren bedeutende Veränderungen bei der Besteuerung der mobilen Erträge ergeben. Ein Blick über die Grenzen der Schweiz soll deshalb alternative Gestaltungsmöglichkeiten für die Besteuerung von Immaterialgüterrechten aufzeigen.

Der EG-Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) genehmigte den «Verhaltenskodex über die Unternehmensbesteuerung» vom 1.12.1997 einvernehmlich. In der Folge wurde am 9.3.1998 eine Gruppe «Verhaltenskodex» eingesetzt, welche die bestehenden steuerlichen Regelungen in den EU-Ländern auf ihre Verträglichkeit mit dem Kodex beurteilte. Unter die identifizierten 66 schädlichen Steuersysteme fielen u. a. das belgische Koordinationszentrum, die Luxemburger 1929er-Holding und 3 holländische Modelle (Finanzierungstätigkeiten, Holding und Lizenzgebühren). Die betroffenen Staaten sahen sich gezwungen, diese Steuermodelle anzupassen oder abzuschaffen. Zur Erhaltung ihrer Steuerattraktivität für die darin enthaltenen privilegierten mobilen Erträge suchten sie nach Alternativen.

Aufgrund des aktuellen Geschehens in der Schweiz befasst sich diese Publikation schwergewichtig mit den inzwischen entwickelten Steuermodellen für die Privilegierung der Lizenzerträge in den EU-Staaten. Zum Gesamtverständnis der Situation innerhalb der EU werden vereinzelt auch Steuervergünstigungen für Zinserträge aufgezeigt. Als Ausgangslage für die Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb der EU werden im ersten Teil die Rahmenbedingungen durch den Verhaltenskodex und die staatliche Beihilfe dargestellt. Danach werden Besteuerungsmodelle aufgezeigt und wird der Frage nachgegangen, ob diese dem Verhaltenskodex und dem Beihilfeverbot standhalten. Des Weiteren werden die Attraktivität der Modelle anhand der Steuersätze verglichen und die Formen der Steuervergünstigungen verdeutlicht. Im folgenden Teilbereich stellen sich die Fragen des Immaterialgüterrechtsbegriffes und der Attraktivität der Steuersysteme hinsichtlich der Breite des eingeschlossenen Lizenzertrages. Im letzten Abschnitt wird die Rückerstattungssituation der ausländischen Quellensteuern auf den Lizenzerträgen unter die Lupe genommen und die Steueranrechnung bei verschiedenen Modellen beleuchtet.

Ziel dieses Artikels ist es, einen Einblick in die Entwicklungen in den EU-Mitgliedstaaten im Bereich der Besteuerung von Immaterialgüterrechten zu ermöglichen und aus den bestehenden Systemen von Lizenzboxen ein interessantes Besteuerungsmodell herauszuarbeiten.

2 Steuerwettbewerb innerhalb der EU (Verhaltenskodex, staatliche Beihilfe und Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt)

Der AEUV ermächtigt die Gemeinschaft, Massnahmen zur Beseitigung verschiedener Arten von Wettbewerbsverfälschungen zu ergreifen, die das reibungslose Funktionieren des gemeinsamen Marktes beeinträchtigen.[1]

2.1 Verhaltenskodex

Das Massnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs wurde 1996 initiiert und an der informellen Tagung im September 1997 konkret ausgestaltet. Die Mitgliedstaaten haben sich darin verpflichtet, keine neuen schädlichen Massnahmen im Sinne des Verhaltenskodex zu treffen.[2] Bei der Unternehmensbesteuerung bezieht sich dies auf Massnahmen, die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen oder beeinflussen können.[3] Dies ist der Fall, wenn eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung gemessen am üblichen Besteuerungsniveau (Nominalsteuersatz, Besteuerungsgrundlage oder andere einschlägige Faktoren) in dem Staat vorliegt. Zur Beurteilung der Schädlichkeit wird unter anderem berücksichtigt, ob eine Massnahme nur an Gebietsfremde oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt wird.[4] Weitere Kriterien sind: Bevorteilte Transaktion isoliert von der inländischen Wirtschaft; ohne substanzielle Präsenz;

1 Vgl. auch Mitteilung Beihilfe, Ziff. 5.
2 Verhaltenskodex, C.
3 Verhaltenskodex, A.
4 Verhaltenskodex, B.

© IFF-HSG

mangelnde Transparenz der Massnahmen; undurchsichtige Handhabungen; Abweichungen von international anerkannten Grundsätzen für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb von multinationalen Unternehmensgruppen.[5] Die Beurteilung, ob der Code of Conduct eingehalten werde, erfolgt in einem three-step process[6] und orientiert sich an dem im Verhaltenskodex definierten Kriterienkatalog. Potenziell schädlich sind Massnahmen, die – gemessen am üblichen Besteuerungsniveau im betreffenden Staat – eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung zur Folge haben. Eine genauere Regelung, wie die Abwägung erfolgen solle, besteht wohl nicht. Der Rat hat eine Gruppe aus hochrangigen Vertretern der Mitgliedstaaten für die Überwachung der Einhaltung des Code of Conduct zusammengestellt. Die Gruppe erstattet regelmässig Bericht an den Rat über die beurteilten Massnahmen. Der ursprüngliche Primarolo-Bericht wurde veröffentlicht, aber seither erfolgen Veröffentlichungen nur, wenn der Rat dies als zweckmässig erachtet.[7] Es fehlt an Transparenz.[8]

Ein Teil der unter den Kodex fallenden steuerlichen Massnahmen betreffen den Geltungsbereich des Beihilfeverbots. Im Jahre 1998 erliess die Kommission durch Mitteilung Anwendungsvorschriften über staatliche Beihilfen gegen Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung. Nachfolgend wird darauf detaillierter eingegangen, da diese Kriterien nicht mit jenen des Verhaltenskodex übereinstimmen.

2.2 Staatliche Beihilfe und Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt in der EU

2.2.1 Staatliche Beihilfe innerhalb der EU nach Art. 107 Abs. 1 AEUV

Ob eine gewährte staatliche Beihilfe den Wettbewerb verfälsche oder zu verfälschen drohe, ist von zentraler Bedeutung. Wird damit der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt, ist dies mit dem Binnenmarkt unvereinbar.[9]

2.2.1.1 Vorteil durch Minderung der Steuerlast

Die Massnahme muss dem Begünstigten einen Vorteil verschaffen, durch den seine normalerweise zu tragenden Belastungen vermindert werden. Darunter werden insbesondere die Steuerlastminderungen durch Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage, vollständige oder teilweise Ermässigung des Steuerbetrages und durch Zahlungsaufschub oder Aufhebung der Steuerschuld subsumiert.[10]

Auffallend dabei ist, dass die Minderungen durch individuelle Definitionen der Steuerhoheit, Steuersubjekt und Steuerobjekt nicht erwähnt werden. Bei der Festlegung der Steuersystematik in der Unternehmensbesteuerung durch die Rechtsangleichungsvorschriften in Art. 114 Abs. 2 AEUV sind dem Eingriff in die Autonomie der einzelnen EU-Länder anscheinend Grenzen gesetzt.

2.2.1.2 Vorteil vom Staat oder aus staatlichen Mitteln

Ein Steuereinnahmeverlust steht einer Verwendung staatlicher Mittel in Form von Ausgaben gleich. Dieses Kriterium ist auch anwendbar auf Beihilfen, die von regionalen und lokalen Einrichtungen der Mitgliedstaaten gewährt werden.[11] Bei der staatlichen Beihilfe besteht eine Pflicht, die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung, gestützt auf Art. 107 Abs. 3 AEUV, zu unterrichten. Die beabsichtigte Massnahme darf nicht ohne vorherige Genehmigung durch die Kommission durchgeführt werden.[12]

2.2.1.3 Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten

Die Massnahme darf den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigen. Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Beeinträchtigung des Handels vor, wenn das begünstigte Unternehmen einer Wirtschaftstätigkeit nachgeht.[13] Das Ausmass der Beeinträchtigung spiele hierbei anscheinend keine Rolle.[14]

2.2.1.4 Spezifische oder selektive Massnahme

Eine spezifische oder selektive Massnahme begünstigt bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige. Die Qualifizierung einer Massnahme kann in 2 Schritten erfolgen. Zunächst gelten Massnahmen als selektiv, die in ihrer Anwendung örtlich begrenzt (regionale Selektivität), nicht für alle Wirtschaftsbereiche in dem Mitgliedstaat (sektorale Selektivität) oder nur für bestimmte Rechtsformen gelten.[15]

5 Zusammengefasst von Verhaltenskodex, B.
6 Vgl. Szudoczky/Van de Streek, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct, 274.
7 Verhaltenskodex, H.
8 Vgl. Szudoczky/Van de Streek, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct, 274.
9 Vgl. Art. 107 AEUV.
10 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfe, Ziff. 9.
11 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfe, Ziff. 10, mit Hinweis auf EuGHE Deutschland (C-248/84, 14.10.1987).
12 Vgl. Mitteilung Beihilfe, Ziff. 34.
13 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfe, Ziff. 11.
14 Vgl. Gross, Das Europäische Beihilferecht im Wandel, 10 f.
15 Vgl. Linn, Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht, 605.

© IFF-HSG

Des Weiteren werden eher materielle Kriterien für die Selektivität herangezogen wie bestimmte Umsatzschwellen, Mindestinvestitionsbeiträge, zeitliche Begrenzungen und enge Einschränkung der Tätigkeit.

Der selektive Charakter einer Massnahme kann jedoch «durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems» gerechtfertigt sein.[16] Daher muss in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob eine Massnahme eine Ausnahme des allgemein geltenden Steuersystems darstellt. Dazu muss zuerst festgestellt werden, welche allgemeinen Regelungen gelten, um danach die Massnahme ins Verhältnis setzen zu können.

Im Beihilferecht ist nicht nur – wie bei den Grundfreiheiten – ein grenzüberschreitender Sachverhalt einem vergleichbaren nationalen Sachverhalt gegenüberzustellen. Wie bei den Grundfreiheiten muss ein Vergleichsmassstab gefunden werden, der als Referenz zur Bestimmung einer selektiven Begünstigung dienen kann.[17] Mit anderen Worten: Es muss festgestellt werden, ob im Zusammenhang mit dem nationalen System eine begünstigende Massnahme für gewisse Unternehmen einen Vorteil gegenüber Unternehmen in vergleichbarer rechtlicher und wirtschaftlicher Situation darstellt.[18] Sofern dies der Fall ist, handelt es sich um eine staatliche Beihilfe.

Vorausgesetzt, die steuerlichen Massnahmen gelten für alle Unternehmen und Produktionszweige, stellen diese keine staatliche Beihilfe dar. Darunter fallen vor allem generelle Vorschriften in Bezug auf Festlegung von Steuersätzen, Abschreibungsmöglichkeiten, Verlustvorträge, Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerumgehung.[19]

Die Tatsache alleine, dass Unternehmen einer bestimmten Branche mehr profitieren als Unternehmen einer anderen, bedeutet nicht notwendigerweise eine staatliche Beihilfe.[20] Die Selektivität ist nur gegeben, wenn die Diskriminierung im objektiven Verhältnis zum nationalen Steuersystem unbegründet ist. Notwendig zur Vermeidung der Selektivität ist vielmehr eine weite Definition der Kategorie von Transaktionen in einer nicht diskriminierenden Art.[21]

Ausschlaggebend ist nicht die Massnahme, sondern deren Wirkung. Zentral zur Rechtfertigung der Massnahme einer staatlichen Beihilfe ist daher der steuersystematische Aufbau des nationalen Rechts.

2.2.2 Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt bzw. Rechtfertigung der Beihilfe (Art. 107 Abs. 3 AUEV)

Zur Erreichung der Ziele der allgemeinen Wirtschaftspolitik, u. a. in den Bereichen der Forschung und Entwicklung, Umweltschutz, Ausbildung und Beschäftigung, kann die Steuerbelastung bei bestimmten Produktionskosten reduziert werden.[22] Zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten nach Art. 107 Abs. 3a AEUV wurden Leitlinien für die regionale Zielsetzung 2007-2013 erlassen. Im Zuge der Neubelebung der Lissabon-Strategie wurde die Notwendigkeit für die Mitgliedstaaten unterstrichen, mehr und bessere Arbeitsplätze in Europa zu schaffen. Daraufhin erfolgte die Ausarbeitung des Unionsrahmens im Bereich der Forschung, Entwicklung und Innovation, gestützt auf Art. 107 Abs. 3b und 3c AEUV[23], zur Stärkung des Wachstums und der Arbeitsplatz-Situation in der EU.

2.2.3 Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation ab 1. Januar 2007

Der neue Gemeinschaftsrahmen schliesst auch Beihilfen über Innovationsprojekte ein und sieht für die Genehmigung von Beihilfen die folgenden 3 Kriterien vor:[24]

1. Behebung eines konkreten Marktversagens.
2. Die Beihilfe muss zielgerichtet sein, d. h. geeignetes Instrument, Anreizeffekt und Verhältnismässigkeit müssen vorhanden sein.
3. Die wettbewerbs- und handelsverzerrenden Folgen müssen begrenzt sein und die positiven Folgen überwiegen.

Der geförderte Teil des Vorhabens muss den Forschungskategorien Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung angehören. Die Einstufung der Tätigkeiten wird auf Verwaltungspraxis und Erläuterungen im Frascati-Handbuch (OECD 2002) abgestützt.[25] Die genannten Kriterien sind abschliessend[26] und die maximale steuerliche Beihilfe-Intensität in den einzelnen Gruppen begrenzt. Beihilfen für Kosten von KMU zum Erwerb gewerblicher Schutzrechte sind möglich, soweit sie auf die vorhergehenden Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen begrenzt sind.

16 Mitteilung Beihilfe, Ziff. 12.
17 Zum Ganzen Linn, Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht, 605.
18 S. Sánchez Rydelski, Distinction between State Aid and General Tax Measures, 152 und 154.
19 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfe, Ziff. 13.
20 Entscheidung Spanien Patentbox, Rz. 17; Entscheidung Holland Zinsbox, Rz. 118; Sánchez Rydelski, Distinction between State Aid and General Tax Measures, 154.
21 Sánchez Rydelski, Distinction between State Aid and General Tax Measures, 155.
22 Vgl. Mitteilung Beihilfe, Ziff. 13.
23 Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 1.1.
24 Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 1.3.1.
25 Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 5.1, bezugnehmend auf Art. 107 Abs. 3c AEUV.
26 Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 1.4.

© IFF-HSG

Des Weiteren bestehen diverse spezifische und restriktive Bestimmungen für junge innovative Unternehmen, Dienstleistungssektor, Innovationskerne etc.

Für die Zulässigkeit einer Beihilfe müssen vor allem die Kriterien des Ziels im gemeinsamen Interesse, der Eignung des Instrumentes, des Anreizeffektes, der Notwendigkeit sowie der Verhältnismässigkeit erreicht werden. Die negativen Folgen müssen begrenzt sein und in der Gesamtbetrachtung die positiven Folgen überwiegen.[27]

2.3 Fazit Steuerwettbewerb innerhalb der EU

Das Nebeneinander der Entschliessung des Rates in Sachen Verhaltenskodex und der Mitteilung der Kommission zur staatlichen Beihilfe mit jeweils unterschiedlichen Kriterien sind für die Transparenz in diesem Bereich hinderlich. Sowohl die Schädlichkeit nach dem Verhaltenskodex als auch die Spezifität bzw. Selektivität bei der staatlichen Beihilfe werden am Steuersystem des betreffenden Landes gemessen, aber die jeweiligen Beurteilungen müssen wegen der Verwendung unterschiedlicher Kriterien nicht zwangsläufig zum gleichen Ergebnis führen. Es wird daher ein konstantes, generell anwendbares systematisches Rahmenwerk vermisst.[28] Als zentrale Messgrösse erweist sich der Aufbau des nationalen Steuersystems. Im Recht der direkten Steuern, vor allem der Einkommens- und Gewinnsteuern, sind die EU-Mitgliedstaaten aber souverän[29] und dem Eingriff in nationale Steuersystematik mittels des Instruments der Wettbewerbsverzerrung Grenzen gesetzt.

Zur Stärkung des Wachstums und der Arbeitsplatz-Situation in der EU wurde der Unionsrahmen im Bereich der Forschung, Entwicklung und Innovation mit Rechtfertigung der staatlichen Beihilfe, gestützt auf Art. 107 Abs. 3 AEUV, geschaffen. Die Zulässigkeit der Beihilfe unterliegt strengen Kriterien und die negativen Folgen müssen begrenzt sein. Schwergewichtig handelt es sich um Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen (Inputförderung), und die entsprechenden Tätigkeits-Definitionen sind u. a. auf das Frascati-Handbuch (OECD 2002) abgestützt.

3 Modelle im steuerrechtlichen Wettbewerb um Zins- und Lizenzerträge

3.1 Modelle der Privilegierung von Zinserträgen

Das bereits implementierte ungarische Steuervergünstigungsmodell musste abgeschafft werden, nachdem die EU-Kommission dieses im Jahre 2009 als selektiv und daher als staatliche Beihilfe beurteilte.

Das belgische notional interest deduction-System wurde als Nachfolgemodell der coordination center entwickelt. Der fiktive Zinsabzug auf dem korrigierten Eigenkapital stösst in der Wirtschaft auf grosses Interesse und das Fürstentum Liechtenstein hat ein ähnliches Modell im Jahre 2011 eingeführt.

Kriterium	Belgien[30]	Holland[31]	Fürstentum Liechtenstein[32]	Ungarn[33]
Einführung	2007	Nicht eingeführt	2011	2003-2010
Bezeichnung	Abzug fiktiver Zinsen (notional interest deduction)	Zinsbox	Eigenkapitalzinsabzug	Gruppeninterne Zinsen (intra group interest)
Gesellschaften	Belgische Gesellschaften, Betriebsstätten, Non-Profit-Organisationen, ausländische Gesellschaften mit Grundstücken in Belgien	Holländische Gesellschaften mit Zinserträgen/-aufwendungen von Gruppengesellschaften		Europäische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Betriebsstätten. Nicht für Versicherungsgesellschaften, Finanzinstitute, Investmentgesellschaften etc.
Kapital	Eigenkapital		Grundkapital plus Reserven	

27 Zum Ganzen Mitteilung Beihilfen FuE, Ziff. 1.3.
28 Vgl. Szudoczky/Van de Streek, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct, 280.
29 Simonek, Steuersouveränität – Relikt oder Zukunft?, 554.
30 Nachweise zu den aufgelisteten Kriterien finden sich in: Art. 205bis und Art. 205ter und Art. 205quinquies CIR 92 B; Belgien NID, 4 ff.; Heyvaert/Deschrijver, Belgium stimulates equity financing, 458 und 459.
31 Die aufgelisteten Kriterien basieren auf Entscheidung Holland Zinsbox, Rz. 21 und 26.
32 Die Angaben zum Steuersystem basieren auf folgenden Gesetzesgrundlagen: Art. 54 Abs. 1 und 2 SteG FL; Art. 5 SteG FL; Art. 32 SteV FL.
33 Entscheidung Ungarn Zinsabzug, Rz. 8, 9 und 13.

© IFF-HSG

Kriterium	Belgien[30]	Holland[31]	Fürstentum Liechtenstein[32]	Ungarn[33]
Modifiziertes Kapital	Kapital abzüglich eigene Aktien, nicht betriebsnotwendiges Vermögen, Liegenschaften, Passive Investments etc.		Kapital abzüglich Beteiligungen an juristischen Personen, ausländ. Grundstücken und Betriebsstätten, abzüglich nicht betriebsnotwendiges Vermögen	
Weitere Bestimmungen	Ausnahmen: Coordination centers, Tax exempt investment reserve etc.	Zinsen von Gruppengesellschaften mit direkter oder indirekter Kontrolle	Bewertung auf Anfang Jahr unter Berücksichtigung der Zu- / Abgänge des laufenden Jahres	Eine Gesellschaft, an welcher der Steuerpflichtige direkt oder indirekt eine Mehrheitsbeteiligung hält
Form der Methode	Fiktiver Abzug ohne Verbuchung	Positiver Zinserfolg / Differenz Zinsertrag zu Zinsaufwand von Gruppengesellschaften	Abzug als geschäftsmässig begründeter Aufwand	Abzug 50 % des Zinserfolgs
Definition der Höhe des Gewinns	Höhe des Zinssatzes entspricht dem Durchschnittssatz aus 10 Jahren von belgischen treasury notes (ab 2013 max. 3 %)	Der abzugsfähige Betrag ist limitiert auf einen Prozentsatz des Anlagevermögens	Angemessene Verzinsung des Eigenkapitals in Höhe des Sollertrages nach Massgabe Art. 5 SteG FL	Zinsertrag von Gruppengesellschaften minus Zinsaufwand von Gruppengesellschaften
Weiteres zur Definition der Höhe des Gewinns	Überhänge sind vortragbar für 7 Jahre	Überhänge sind vortragbar, aber nur mit Gruppenzinserfolgen verrechenbar	Die Höhe des Zinssatzes zur Ermittlung des standardisierten Vermögensertrages wird jährlich bestimmt	Der Betrag ist begrenzt auf 50 % des Gewinns vor Steuern
Weitere Bestimmung	Buchung auf steuerliche Reserve / nicht ausschüttbar für 3 Jahre			Jährliche Wahlmöglichkeit des Verzichts
Bewilligung EU	Nein	Ja	Nein	Nein (nachträglich eingereicht und abgelehnt)

Die holländische Zinsbox wurde durch die EU-Kommission unter dem Aspekt der staatlichen Beihilfe als nicht selektiv beurteilt und akzeptiert. Weil Holland sich entschied, das Modell nicht einzuführen, wurde die Behandlung im Rahmen des Verhaltenskodex durch die Gruppe Code of Conduct eingestellt.[34]

3.2 Modelle der Privilegierung von Lizenzerträgen und weitere Modelle

3.2.1 Modelle der Privilegierung von Lizenzerträgen

Kriterium	Holland[35]	Belgien[36]	Spanien[37]	Grossbritannien[38]	Luxemburg[39]	Fürstentum Liechtenstein[40]
Einführung	2007/2010	2008	2008	geplant April 2013	2008	2011
Bezeichnung	Patent royalty income	Patent income deduction	Intangible assets	Patent box	Intellectual property right	Immaterialgüterrecht
Steuersatz	5 %	6.8 %	15 %	10 %	5.8 %	
Gesellschaften	Ansässige Gesellschaften und Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften	Ansässige Gesellschaften und Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften	Alle Gesellschaften sowie Selbständigerwerbende	Gesellschaft hält qualifizierende IP-Rechte oder exklusive Lizenz über qualifizierende IP-Rechte	Alle Gesellschaften	
Form der Methode	1/5 der Erträge / Wahl für jedes gesonderte Immaterialgüterrecht	Abzug 80 % der Bruttopatenteinkünfte von der Bemessungsgrundlage	Abzug 50 % der Einkünfte	Relevanter IP-Gewinn (Anteil des steuerbaren Gewinns)	Abzug 80 % des positiven Nettoeinkommens / auch für Kapitalgewinne	80 % der Summe der positiven Einkünfte aus Immaterialgüterrechten

34 Verhaltenskodex Bericht 25.5.2010, Rz. 15; gl. M. Cavelti, Bemerkungen zum Gutachten über «Lizenzbox des Kantons Nidwalden» von Prof. Dr. iur. Pascal Hinny, Ziff. 2.

35 Die aufgelisteten Kriterien ergeben sich aus: Art. 12b Abs. 1 und 5 CTA NL; Art. 2 und 3 CTA NL; vgl. Warson/Foriers, The Belgian Patent Income Deduction, 71.

36 Die aufgeführten Details zum Steuermodel ergeben sich aus: Art. 205/1 ff. CIR 92 B; Belgien R&D, 1 ff.; Eynatten, European R&D and IP tax regimes, 507; Van Stappen/Delanoyan/De Groote; New patent taxation regime, 293.

37 Die Details sind aus folgenden Grundlagen zusammengetragen: Entscheidung Spanien Patentbox, Ziff. 1 ff.; Art. 23 LIS S; Sánchez Rydelski, Distinction between State Aid and General Tax Measures, 15.2.

38 UK Patent Box Legislation, CIRD 210100 und CIRD 201010.

39 Die Angaben zum Steuersystem basieren auf folgenden Grundlagen: Art. 50bis Abs. 1 LIR L; Circulaire L, 14; Van Kuijk, The Luxembourg IP Tax Regime, 140 ff.

40 Art. 55 SteG FL.

© IFF-HSG

Kriterium	Holland[35]	Belgien[36]	Spanien[37]	Grossbritannien[38]	Luxemburg[39]	Fürstentum Liechtenstein[40]
Definition Einkommen	Ertrag ist der Umfang des jährlichen Patenteinkommens abzüglich Schwellenwert (siehe weitere Bestimmungen)	Bei zugekauften Patenten sind Lizenzkosten und / oder Amortisationen auf dem Patent nicht abzugsfähig	Beschränkt auf das 6-Fache der entstandenen Kosten für das Intangible asset	Relevante IP-Erträge (Erträge aus der Ausbeutung patentierter Erfindungen) abzüglich Routinerendite und abzüglich Gewinn mit verbundenen immateriellen Werten (Marke, Marketingwerte etc.)	Direkte Aufwendungen werden abgezogen (u. a. auch Abschreibungen, Amortisationen, bisherige Kosten für Entwicklung etc.)	Abzug 80 % der Einnahmen abzüglich damit zusammenhängende Aufwendungen und Abschreibungen
Weitere Bestimmungen	Schwellenwert: alle Forschungs- und Entwicklungskosten für das Patent (auch aus früheren Jahren) abzüglich alle Erträge über die Jahre	Vortrag von Überhängen möglich		2 alternative Methoden: – Gewinnabgrenzung – Zuordnung von Aufwendungen zum massgeblichen IP-Gewinn	Vortrag von Überhängen möglich / Übergang von 1929er-Holding	

Bereits die Bezeichnungen der einzelnen Modelle lassen teilweise erkennen, dass es sich nicht um Beihilfen an die Unternehmen zur Vornahme von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im Sinne des Gemeinschaftsrahmens[41] handelt. Bei den aufgezeigten Lizenzbox-Modellen wird nicht ein neues Recht geschaffen, sondern es werden die Erträge aus der Verwertung von bestehenden Immaterialgüterrechten reduziert besteuert.

Das spanische Modell wurde durch die EU-Kommission als generelle, nicht selektive Massnahme und folglich nicht als staatliche Beihilfe beurteilt.[42] Die niederländische Patentbox mag zwar keine EU-Bewilligung haben, das eingereichte Gesuch wurde jedoch wegen der nicht selektiven, offenen Formulierung zurückgezogen.[43] Die niederländische Patentbox wurde analog der zitierten Gesetzesbestimmungen eingeführt.

Die deutsche Delegation verlangte die Kommentierung des belgischen Patent-Rechts, des spanischen Immaterialgüterrechts und des luxemburgischen Lizenz-Regimes durch die Code of Conduct-Gruppe. Mangels Informationen von nicht ansässigen benachteiligten Gesellschaften wurde der Bedarf nach einer Beurteilung verneint.[44]

Im Vergleich der Systeme fällt die spanische Form wegen des Steuersatzes und der Beschränkung des Einkommens auf die hinteren Ränge zurück. Als steuergünstige Modelle mit einer tiefen Steuerbelastung stechen die holländische und die luxemburgische Variante positiv hervor. Die Bezeichnung des luxemburgischen Modells lässt eine weite Umschreibung der erfassten Erträge erahnen.

3.2.2 Formen der Steuervergünstigungen

Die Privilegierungen bei den Modellen sind nicht auf gewisse Gesellschaften beschränkt und erfolgen generell durch eine Reduktion der Bemessungsgrundlage. Beim belgischen Modell vermisst man eine nationale Bestimmung der Gewinnermittlungsmethode.[45] Bei der britischen Patentbox wird vom gesamten erwirtschafteten Bruttogewinn (d. h. aus dem Produkteverkauf) der entwickelten Patente ausgegangen, und danach erfolgen Abzüge für die üblichen Handelsgewinne und Markenrechtsentschädigungen.[46] In Holland müssen von den Lizenzerträgen zuerst die damit zusammenhängenden vorherigen Patententwicklungskosten abgezogen werden und erst danach kann von der vorteilhaften Besteuerung profitiert werden.

In Luxemburg musste der 1929er-Holdingstatus aus EU-Gründen auf Ende 2010 abgeschafft werden. Dem daraus resultierenden Standortnachteil im Zusammenhang mit den IP-Rechten wurde durch die Schaffung der Lizenzbox auf Anfang 2008 entgegengewirkt. Bei diesem Modell sind im privilegierten Nettoeinkommen auch Kapitalgewinne aus dem Verkauf der Rechte miteingeschlossen. Beim jeweiligen Beginn der privilegierten Besteuerung für den Ertrag aus einem immateriellen Wert müssen die bisherigen aufwandwirksamen Kosten der Vorjahre (z. B. Materialaufwand, Drittaufwand, Abschreibungen, Anschaffungskosten, nicht jedoch Betriebskosten etc.)

41 Vorne, Abschn. 2.2.3.

42 Entscheidung Spanien Patentbox, Rz 21.

43 Van Kujk, The Luxembourg IP Tax Regime, 144; a. M. Cavelti, Bemerkungen zum Gutachten über «Lizenzbox des Kantons Nidwalden» von Prof. Dr. iur. Pascal Hinny, Ziff. 2 (das darin erwähnte Gesuch bezieht sich auf die Zinsbox).

44 Zum Ganzen Verhaltenskodex Bericht 26.11.2008, Rz 14 f.

45 Van Stappen/Delanoy/De Groote, New patent taxation regime, 293.

46 UK Patent Box Legislation, CIRD 201010.

© IFF-HSG

für die Bildung des geistigen Eigentums kapitalisiert und in das steuerbare Ergebnis des ersten Jahres einbezogen werden. Zur Ermittlung des positiven Nettoeinkommens aus Lizenzen wird der Lizenzertrag um die damit zusammenhängenden Kosten reduziert. Die kapitalisierten Vorjahresaufwendungen können verteilt auf eine übliche Laufzeit des Immaterialgüterrechtes (z. B. 5 Jahre) beim jährlichen Nettoeinkommen in Form von Abschreibung oder Amortisation wieder in Abzug gebracht werden.

Dies lässt sich anhand des folgenden Beispiels aus dem Circulaire L veranschaulichen: Die Gesellschaft brachte bei der Entwicklung einer Software im Jahre 2007 EUR 50 000 und im Jahre 2008 EUR 20 000 = Total EUR 70 000 Aufwand steuerlich wirksam zum Abzug. Bei Beginn der privilegierten Besteuerung der Erträge im Jahre 2009 werden die Anfangskosten über EUR 70 000 steuerwirksam aktiviert und verteilt auf 5 Jahre steuerlich zum Abzug zugelassen. Der jährliche Lizenzertrag ab dem Jahre 2009 beträgt EUR 25 000.

Jahr	Aufwand in EUR	Ertrag in EUR	Saldo aus Aufwand und Ertrag in EUR	Steuerbarer Betrag in EUR
2007	50 000-		50 000-	50 000-
2008	20 000-		20 000-	20 000-
2009		25 000		
Aktivierung und Abschreibung	14 000-	70 000	81 000	72 200*
2010	14 000-	25 000	11 000	2 200
2011	14 000-	25 000	11 000	2 200
2012	14 000-	25 000	11 000	2 200
2013	14 000-	25 000	11 000	2 200
Total			55 000	11 000

* Lizenzertrag EUR 25 000 – Abschreibung EUR 14 000 = EUR 11 000 / Nettoeinkommen EUR 11 000 mal 80 % = EUR 2 200 zuzüglich Aktivierung EUR 70 000.

3.2.3 Weitere Modelle

Die Implementierung des Gemeinschaftsrahmens für Forschung, Entwicklung und Innovation innerhalb der EU[47] führten zu neu entwickelten Inputförderungs-Modellen in den Ländern. Nach Art. 107 Abs. 3 AEUV sind die Staaten verpflichtet, diese Formen von Steuervergünstigungen durch staatliche Beihilfen vor deren Einführung oder Änderung bei einer Kommission genehmigen zu lassen. Die Bewilligungsstelle führt ein öffentlich zugängliches Internetregister mit dem Stand und den Details der Genehmigungsverfahren.[48]

Erwähnenswert erscheint weiter unter vielen Modellen das luxemburgische Investment Tax Credit-System. Dabei erfolgt die Steuervergünstigung abhängig von der Zunahme des Kapitals und des investierten Anlagevermögens einer Gesellschaft.[49] Dies ermöglicht einen steuerlichen Investitionsanreiz gegenüber den Gesellschaften.

3.3 Fazit Modelle

Abgestützt auf die Bewilligungen der EU-Kommission der spanischen Patentbox und der holländischen Zinsbox kann bei den Zins- und Lizenzboxen von einer generellen Massnahme ohne selektiven Charakter ausgegangen werden.[50] Es sollte sich daher bei einem Lizenzboxen-Modell um ein System ohne Beihilfecharakter mit nicht selektiver Massnahme handeln.[51] Unter dem Verhaltenskodex ist derzeit keine Würdigung erkennbar, und die Frage bleibt offen, ob dies zu einem anderen Ergebnis führen würde als unter der Betrachtung der staatlichen Beihilfe. Die Neubelebung der Lissabon-Strategie mit dem dabei eingeführten Gemeinschaftsrahmen hat bei den Mitgliedstaaten Zuspruch gefunden und zur Implementierung neuer Modelle der Inputförderung geführt.

Die Privilegierung der Lizenzerträge erfolgt generell durch eine Reduktion der Bemessungsgrundlage. Die Steuersysteme in Holland und Luxemburg fallen im Vergleich durch die tiefen Steuersätze positiv auf. Die offene Bezeichnung des Systems in Luxemburg lässt eine breitere Anwendungsmöglichkeit erahnen, und die Berechnungsform der Reduktion erscheint als transparent.

4 Immaterialgüterrecht

Zunächst wird der Begriff des Immaterialgüterrechts aus wirtschaftlicher, zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht dargelegt. Danach werden die einzelnen Lizenzbox-Systeme in der EU gegenübergestellt, und es wird der Frage nach der Attraktivität der Modelle aufgrund der eingeschlossenen Rechte nachgegangen.

47 Vorne, Abschn. 2.2.3.

48 Für einen ersten Überblick über die entsprechenden Steuersysteme in der EU s. Eynatten, European R&D and IP tax regimes.

49 Art. 152bis LIR L.

50 Weiterführend Mitteilung Förderung FuE, insb. Ziff. 1.2 und Ziff. 5, Annex I, Summary of general principles.

51 Vgl. Hausmann/Roth/Krummenacher, Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft, 90.

© IFF-HSG

4.1 Immaterialgüterrecht aus wirtschaftlicher Sicht

Aus wirtschaftlicher Sicht kann folgende Unterteilung vorgenommen werden:

Arten	Trade intangibles	Marketing intangibles
Beispiele	Patents, Know-how, software, designs, models, trade secret	Trademarks, tradenames, customer lists, distribution channels etc.
Kosten und Ertragsverhältnis	Kostenintensiv am Anfang, später ertragsgenerierend über die Verkäufe	Die Kosten fallen typischerweise parallel zur Nutzung an
Dauer	Während bestimmter Periode	Während tendenziell unlimitierter Dauer

Bei der Entwicklung eines Immaterialgüterrechtes sind unterschiedliche Formen von Vertragsverhältnissen gängig. Die Gesellschaft, welche die Immaterialgüterrechte halten soll, kann die Entwicklung selber vornehmen oder im Auftragsverhältnis an Konzerngesellschaften oder an Dritte vergeben. Den Kostenpooling-Formen zwischen mehreren Konzerngesellschaften in separaten Zentren liegt ein gemeinsames Interesse am wirtschaftlichen Eigentum und an der Entwicklung zu Grunde. Diese Konstellation eignet sich für kostenintensive Grundlagenforschung und stark dezentrale Forschung. Die kostenintensive Entwicklung von immateriellen Werten stellt den klassischen Ansatzpunkt der Inputförderungen durch Steuervergünstigungen[52] dar.

Die Herstellung der Waren, gestützt auf entwickelte immaterielle Rechte, kann durch einen Lohn- oder Auftragsfertiger (inkl. Limited Risk Manufacturer) im Konzern erfolgen und die Vergütung wird häufig nach der Kostenaufschlagsmethode[53] vorgenommen. Die Verpflichtung der Vertragspartner, von ihnen entwickelte Verbesserungen zur Verfügung zu stellen, beruht teilweise auf Gegenseitigkeit (sogenannte Rücklizenz oder Cross-licensing), damit keine zusätzliche Lizenzgebühr vereinbart werden muss.[54] Die ertragsbringende Phase der gewerblichen Verwertung, Lizenzierung der Rechte etc. steht im Fokus der steuerlichen Privilegierung der Lizenzerträge durch die Lizenzboxen-Systeme.

4.2 Immaterialgüterrecht aus zivilrechtlicher Sicht

Der Begriff des Immaterialgüterrechts ist sehr breit und die darin zu subsumierenden Formen von einzelnen Rechten weisen je nach einzelstaatlichen handelsrechtlichen Regelungen grössere Unterschiede auf. Für die Eintragung der Patente innerhalb der EU hat sich das European Patent Office mit seinen verschiedenen Sitzen etabliert. Den internationalen Rahmen für den Begriff des Immaterialgüterrechts zeigt das TRIPS auf. Gestützt auf das TRIPS und weitere internationale Abkommen (u. a. Berner Übereinkunft) hat die WIPO[55] in der Praxis etablierte Begriffsdefinitionen erarbeitet. Danach wird Intellectual Property umschrieben als kommerziell genutztes geistiges Eigentum (creations of the mind as inventions, literary and artistic works, and symbols, names, images, and designs).[56] Die beiden folgenden Kategorien werden unterschieden:

Industrial property	Copyright
Inventions (patents), trademarks, industrial designs, and geographic indications of source	Literary and artistic works (novels, poems and plays, films, musical works, artistic works), drawings, paintings, photographs and sculptures, and architectural designs. Rights related to copyright performing artists in their performances, producers of phonograms in their recordings, broadcasters in radio and television programs

Generell bleibt zu erwähnen, dass das Wettbewerbsrecht die Möglichkeiten der Lizenzierung von Immaterialgüterrechten begrenzen kann. Um nicht Gefahr zu laufen, den Wettbewerb in unerlaubter Weise zu beschränken, sind weitreichende Lizenzverträge mit Vorsicht zu gestalten.

4.3 Immaterialgüterrecht aus Sicht des internationalen Steuerrechts

Das Hauptaugenmerk gilt hier der Begriffsdefinition gemäss Artikel 12 OECD-MA. Grössere Konzerngesellschaften vereinnahmen auch Lizenzerträge aus Nicht-OECD-Ländern. Aus diesem Grunde erfolgt danach ein Vergleich der Lizenzgebührenbegriffe aus den verschiedenen Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

52 S. vorne, Abschn. 2.2.3.

53 Engler, Verrechnungspreise, 1222, Rz. 460.

54 Engler, Verrechnungspreise, 1437, Rz. 425.

55 World Intellectual Property Organization, Genf.

56 Zu den Lizenz- und Know-how-Kontrakten befindet sich eine detaillierte Aufarbeitung in WIPO Intellectual Property Handbook, 173 ff. Dort finden sich auch Hinweise zu staatlichen Kontrollen (193 ff.) und steuerlichen Anreizen (167 ff.).

© IFF-HSG

4.3.1 Einzelne Begriffselemente in Art. 12 OECD

Transaktionen können unter dem nationalen Immaterialgüterrecht beurteilt werden und sind abhängig von den vereinbarten individuellen Vertragsbedingungen.[57] Sofern eine Zahlung in Zusammenhang mit der Übertragung von Rechten einen deutlichen und spezifischen Besitz (eher bei geografisch als bei zeitlich limitierter Beschränkung) begründet, wird diese Zahlung eher dem Unternehmensgewinn nach Art. 7 oder dem Veräusserungsgewinn nach Art. 13 OECD-MA zugeordnet. Grundsätzlich sollten gemischte Vertragsverhältnisse in ihre einzelnen Bestandteile aufgeschlüsselt werden.

Generell werden Computerprogramme der Kategorie copyrights zugeteilt und unterteilt in das effektive Recht am Programm und die Kopie des Programmes. Gebrauch, Kauf und Verkauf des limitierten Rechts an einer Kopie des Programmes fallen unter Art. 7 OECD-MA.[58] Beim elektronischen Download von digitalen Produkten (Software, Bilder, Musik oder Text) erfolgt die Zahlung häufig für die Datenübermittlung in Form von digitalen Signalen und fällt daher unter Art. 7 oder Art. 13 OECD-MA.[59]

Zahlungen für exklusive Vertriebsrechte in einem bestimmten geografischen Bereich oder die Entwicklung von noch nicht existierenden Modellen, Designs und Plänen gehören zu den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA.[60] Unter den Begriff Know-how fallen nicht offengelegte bzw. nicht veröffentlichte Informationen gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Art aus bereits gewonnenen Erfahrungen und Kenntnissen mit praktischem Bezug zum Betrieb eines Unternehmens.[61] Dabei muss es sich um vorhandene Erfahrung handeln und nicht um neue Informationen im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen. Das Letztere ist u. a. der Fall, wenn beim Leistungserbringer Personalkosten entstehen, Garantien für das Ergebnis übernommen werden oder die Erfahrung nur gebraucht und nicht weitergegeben wird.[62] In diesen Fällen handelt es sich eher um Unternehmensgewinne als um Lizenzgebühren. Ähnliches gilt für Kundendienst, technische Assistenz, elektronische Beratung, diverse Formen von Gutachten und Listen potenzieller Kunden.[63]

4.3.2 Begriff der Lizenzgebühr in verschiedenen Musterabkommen

Das UNO-MA erfasst die Gebrauchsrechte an Filmen und Tapes für die Unterhaltungsindustrie. Mehr als die Hälfte der Abkommen zwischen OECD-Staaten folgen dem Begriff nach Art. 12 Abs. 3 UNO-MA.[64] Für Einbezug der technischen Dienstleistungen in den Begriff der Lizenzgebühren haben sich die Staaten Argentinien, Philippinen, Thailand, Vietnam, Brasilien, Tunesien etc.[65]

	OECD-MA Art. 12 Abs. 2	Zinsen-Lizenzgebühren-RL Art. 2 Bst. b	US-MA Art. 12 Abs. 3	UNO-MA Art. 12 Abs. 3
Vergütung jeder Art für Benützung oder Recht auf Benützung	Urheberrechte an literarischen, künstlerischen, wissenschaftlichen Werken	Urheberrechte an literarischen, künstlerischen, wissenschaftlichen Werken	Urheberrechte an literarischen, künstlerischen, wissenschaftlichen oder anderen Werken	Urheberrechte an literarischen, künstlerischen, wissenschaftlichen Werken
Eingeschlossene Rechte	Kinematographische Filme, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln	Kinematographische Filme, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln	Kinematographische Filme, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln, Prozesse	Kinematographische Filme, Patente, Marken, Muster oder Modelle, Pläne, geheime Formeln
Eingeschlossene Rechte	Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen	Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen	Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen	Recht auf Gebrauch und Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen
Weitere Bestimmungen		Zahlungen für Benutzung oder Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gelten als Lizenzgebühren	Gewinne aus Besitzübertragung für Gebrauch, Verfügung und Produktivität	Filme oder Tapes zum Gebrauch für Radio- oder Fernsehübertragung

57 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 8.2.
58 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 12 ff.
59 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 10.
60 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 17.3.
61 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 11.2.
62 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 11.3.
63 Komm. OECD-MA, Art. 12, Ziff. 11.4.
64 Vega, Tax treaties between developed and developing countries, 9.
65 Komm. OECD-MA, Art. 12, Positions on article 12, Ziff. 6 und 7.

© IFF-HSG

ausgesprochen. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Indien[66] bezieht diese ebenfalls ein. Beim amerikanischen Modell sind zusätzlich die Gewinne aus Besitzübertragung enthalten.

Die Erträge aus Modellen, Design, Pläne, teilweise Software etc., werden häufig nicht dem Art. 12 OECD-MA, sondern dem Unternehmensgewinn nach Art. 7 OECD-MA zugeordnet. Die Begriffsdefinition in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA schliesst die Erträge aus technischen Dienstleistungen und Gewinne aus Besitzübertragung nicht mit ein. Die Begriffsbestimmung des Art. 12 OECD-MA erscheint, verglichen mit den US-MA und UNO-MA, als zu fest eingeengt.

4.4 Eingeschlossene Immaterialgüterrechte bei den Lizenzbox-Modellen

4.4.1 Gegenüberstellung der Modelle

Die Lizenzbox kann nicht unter den Gemeinschaftsrahmen zur Förderung der Forschung, Entwicklung und Innovation subsumiert werden, da die Einschlusskriterien für die Forschungskategorien[74] nicht eingehalten werden.

Kriterium	Holland[67]	Belgien[68]	Spanien[69]	Grossbritannien[70]	Luxemburg[71, 72]	Fürstentum Liechtenstein[73]
Immaterialgüterrechte	Taxpayer has developed an intangible asset that resulted from research and development activities	Patent and extended patent certification	Patent Design and model Plan secret from formula and process	Patent limited forms of intellectual property (with qualifying development)	Copyright of software, Patent Trademarks, Domain names, Design or Model	Marken, Design, Software sowie medizinische, technische und naturwissenschaftliche Datenbanken
Eingeschlossene Immaterialgüterrechte	Only intangible assets that are to a large extent caused by the patents granted to the tax subject as well as to research & development intangibles / including plant breeder's rights	Art. 2 LBI B (invention of patent law) exclusive and temporary right for the exploitation of any invention that is new, based on an inventive activity and capable of industrial application	Revenue from right to use information concerning industrial, commercial or scientific experience	Rights relate to human and veterinary medicines, plant breeding and plant Marketing protection and data protection	Selbst entwickelte und selber genutzte Rechte	Selbst genutzte Immaterialgüterrechte
Ausgenommene Immaterialgüterrechte	Trademarks, logos and other similar assets	Art. 3 und 4 LBI B	Trademarks, literary, artistic or scientific works, including cinematograph, films, transferable personal rights (image rights, software, industrial, commercial or scientific equipment)	Copyrights trademarks	Other copyright Plans Formula Secret processes	
Voraussetzung		Selbstentwickelte Patente oder gekaufte und lizenzierte Patente, sofern selber weiterentwickelt	Vorgängige Research- & Developmenttätigkeiten in der Gesellschaft zur Schaffung des intangible asset	Granted by UK's intellectual property office or european patent office or under law specified European Economic Area	Rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum (bei Auseinanderfallen wirtschaftlicher Eigentümer)	Eintragung der Patente, Marken und Designs in ein inländisches, ausländisches oder internationales Register
Weitere Voraussetzung		Nur für «neue» Patente ab 1.1.2007	Transfer-Bestimmungen	Phase-in of available benefits over 5 years	Eingetragen oder gekauft nach 31.12.2007	Geschaffen oder erworben ab dem 1.1.2011

66 Art. 12 Abs. 4 DBA-IND.
67 Art. 12b Abs. 1 bis 3 CTA NL.
68 Nachweise zu den aufgelisteten Kriterien finden sich in: Art. 205/1 ff. CIR 92 B; Belgien R&D, 1 ff.; Van Stappen/Delanoyan/De Groote, Belgium; New patent taxation regime, 292.
69 Die Details sind aus der Entscheidung Spanien Patentbox, Ziff. 3 ff., zusammengetragen.
70 Die Angaben zum Steuersystem basieren auf folgenden Grundlagen: UK Patent Box Legislation, CIRD 210150; UK patent box, 9 ff.
71 Art. 50bis Abs. 1, 2, 4 und 5 LIR L in Verbindung mit Circulaire L, Ziff. 3.
72 Van Kuijk, 141, Ziff. 4 und 6.
73 Art. 55 Abs. 1 und 3 StEG FL.
74 S. vorne, Abschn. 2.2.3.

© IFF-HSG

Patente werden vereinzelt als arbeitsintensiver und daher als förderungswürdiger betrachtet. Die Modelle grenzen die Anwendung meistens auf erworbene oder geschaffene Rechte ab Zeitpunkt der Einführung des Steuersystems ein. Zur Ermöglichung eines gestaffelten Einstiegs wird in Grossbritannien zu Beginn nur ein Prozentsatz (jährlich ansteigend) des relevanten IP profits zum Abzug zugelassen.[75]

4.4.2 Eingeschlossene Rechte

Holland, Belgien, Spanien und Grossbritannien beschränken die Privilegierung auf Patentrechte. In Belgien stützt sich die Begriffsdefinition auf das nationale Patentrecht, und in Grossbritannien wird grundsätzlich von bewilligten Patenten des nationalen oder europäischen Patentoffice ausgegangen. Beide Staaten schliessen die Eigennutzung mit ein.

Luxemburg und das Fürstentum Liechtenstein begünstigen Erträge aus Immaterialgüterrechten und schliessen selbst genutzte Rechte ein. Beim neu implementierten System im Fürstentum Liechtenstein wäre etwas mehr Transparenz wünschenswert. Das luxemburgische Modell wurde als Nachfolger der 1929er-Holdings entwickelt und findet grösseren Zuspruch als die Modelle in den anderen Benelux-Ländern. Dies lässt sich vor allem auf die breite Definition der eingeschlossenen immateriellen Werte zurückführen. Auf diese eingeschlossenen Immaterialgüterrechte wird nachfolgend näher eingegangen.

4.4.2.1 Urheberrechte auf Software[76]

Die Computerprogramme sind nach dem luxemburgischen Gesetz vom 18.4.2001 über die Urheberrechte, verwandte Schutzrechte und Datenbanken als literarische Werke im Sinne der Berner Konvention geschützt. Der Schutz beschränkt sich dabei auf die Original-Software, und deren Qualifizierung erfolgt über die Analyse des Quellcodes. Der Nachweis über das Datum der Erstellung eines Computerprogrammes kann u. a. durch Verwendung des i-Filings beim Benelux Intellectual Property Amt erfolgen. Es wird unterschieden zwischen dem moralischen Recht des Schöpfers (Ersteller, Arbeitgeber etc.) und den wirtschaftlichen Eigentumsrechten zur Ausbeutung der Arbeit.

4.4.2.2 Patente[77]

Die Patente sind im luxemburgischen Patentgesetz vom 20.7.1992 geregelt und es werden 3 verschiedene Varianten der Eintragung des Rechtes anerkannt:

- Nationales Patent, eingetragen beim Ministerium für Wirtschaft und Aussenhandel, Direktion für geistiges Eigentum;
- Europäisches Patent für Luxemburg beim Europäischen Patentamt (EPO) nach den Bestimmungen des Europäischen Patentübereinkommens vom 5.10.1973;
- Europäisches Patent für Luxemburg bei WIPO nach den Bestimmungen des patent cooperation treaty vom 9.6.1970.

Das Verfahren zur Patentierung ist teilweise langwierig, und steuerlich massgebend ist das Datum der Einreichung der Patentanmeldung.

Wegen der Ähnlichkeit von Gebrauchsmustern, certificats d'utilité, Schutzzertifikaten (CCP) etc. zu den Patenten sind sie eingeschlossen. Die Definition derselben erfolgt unter Bezugnahme zur Verordnung EWG Nr. 1768/92 vom 18.6.1992 über die Schaffung eines ergänzenden Schutzzertifikats für Arzneimittel und Verordnung (EG) Nr. 1610/96 des Europäischen Parlaments und des Rates über die Schaffung eines ergänzenden Schutzzertifikats für Arzneimittel.

4.4.2.3 Fabrik- oder Handelsmarke, Zeichnung und Modell[78]

Seit den 1970er-Jahren wird der Schutz der Marken, Modelle und Geschmacksmuster in Luxemburg nach der Benelux-Gesetzgebung geregelt, und am 25.2.2005 unterzeichneten die Staaten das Benelux-Übereinkommen über geistiges Eigentum. Das Benelux-Amt für geistiges Eigentum prüft die Marken und Geschmacksmuster und stellt danach eine Bescheinigung über die Anmeldung aus. Der Schutz der Marke für die Staatsgebiete Belgien, Holland und Luxemburg dauert zunächst 10 Jahre und lässt sich danach verlängern. Ebenfalls im Benelux-Übereinkommen über geistiges Eigentum werden das Modell und das Design definiert. Die Veröffentlichung der Genehmigung durch das Benelux-Markenamt erfolgt im «Bulletin International des dessins ou modèles – International Design Gazette». Den europäischen Rahmen bietet die Schutzgemeinschaft der Marken und Designs, welche in 2 EG-Verordnungen niedergelegt wurde. Das Harmonisierungsamt für den Binnenmarkt (Marken, Muster und Modelle) in Alicante verwaltet die Marken- und Designeintragungen.

75 Abgestützt auf UK Patent Box Legislation, CIRD 260170.
76 Zum Ganzen Circulaire L, 4.
77 Zum Ganzen Circulaire L, 6 ff. und 15 ff.
78 Zum Ganzen Circulaire L, 8 ff.

© IFF-HSG

4.4.2.4 Domain[79]

Der Domain-Name ist nicht gesetzlich festgelegt und wird durch ein System von Datenbanken hierarchisch und dezentralisiert verwaltet. Auf der obersten Ebene befindet sich Top-Level-Domain und darunter sind Domain-Namen zweiter Ebene registriert. Die Internet Corporation for Assigned Names and Numbers (ICAAN) verwaltet und überwacht die generischen Namen der Top-Level-Domain (z. B. .com, .net, .org) und die nationalen Codes. Die geografischen Namen der Top-Level-Domain (z. B. .eu, .lu, .ch etc.) werden durch die geografischen Registrierungsstellen verwaltet und basieren auf einem Vertrag mit ICAAN. Die Anmeldung einer Domain erfolgt auf unterschiedliche Weise bei den jeweiligen Registrierungsstellen. Die Homepage www.whois.ch bietet eine öffentliche Plattform zur Suche nach den registrierten Domain-Namen und gibt Auskunft über deren Eigentümer.

4.4.2.5 Fazit eingeschlossene Rechte

Bei den Lizenzboxen-Modellen in der EU wird der Begriff der Immaterialgüterrechte grösstenteils auf nationale und teilweise internationale zivilrechtliche Regelungen abgestützt. Holland, Belgien, Spanien und Grossbritannien beschränken die Steuervergünstigung auf Patentrechte. Die weitere Fassung der eingeschlossenen immateriellen Werte in den Steuersystemen von Luxemburg und des Fürstentums Liechtenstein ermöglicht einen breiten Einbezug der Lizenzerträge. Die luxemburgische Regelung besticht durch eine transparentere Ausgestaltung und Abstützung auf internationale Regelungen für die Software-Urheberrechte, Patente, Fabrik- und Handelsmarken, Modelle, Zeichnungen und Domains.

4.5 Fazit Immaterialgüterrechte

Die Lizenzbox-Modelle sind auf die ertragsbringende Phase eines bestehenden immateriellen Rechtes und nicht auf die anfängliche kostenintensive Erarbeitungsphase eines trade intangibles ausgerichtet. Das Letztere stellt den klassischen Ansatzpunkt für die Inputförderung bei der Schaffung der Rechte dar.

Aus zivilrechtlicher Sicht gestalten das TRIPS und die weiteren internationalen Abkommen die Rahmenbedingungen. Weitergehende Begriffsdefinitionen lassen sich im WIPO-Handbuch finden.

Eine Definition des Lizenzertrags im Sinne von Art. 12 OECD-MA wäre verglichen mit den Ländern, die den US-MA oder UNO-MA folgen, zu restriktiv. Der Ausschluss der Einkünfte aus Designs, Modellen, Software etc. gemäss Art. 12 OECD-MA lässt eine solche Sichtweise als unattraktiv erscheinen. Bei sehr individuell vereinbarten Vertragsbedingungen einer Transaktion verweist das OECD-MA zur Konkretisierung auf nationales Immaterialgüterrecht.

Bei den Lizenzbox-Modellen in der EU wird grösstenteils für den Begriff der Immaterialgüterrechte auf nationale und teilweise internationale Zivilrechtsregelungen abgestellt. Das luxemburgische Steuersystem besticht durch die weite Fassung der eingeschlossenen immateriellen Werte, indem es auf nationales, Benelux- und EU-Recht abstellt, und die damit geschaffene Transparenz.

5 Quellensteuer-Aspekte der Lizenzerträge

Zunächst werden die Zuweisung des Besteuerungsrechtes im internationalen Verhältnis und die Missbrauchsbestimmungen für die Lizenzerträge aufgezeigt. Danach erfolgt ein Vergleich der effektiven Steueranrechnung bei den einzelnen Lizenzbox-Systemen. Ziel ist es, die Rahmenbedingungen für die Quellensteuer auf den Lizenzerträgen aufzuzeigen.

5.1 Quellensteuer auf Lizenzerträgen im internationalen Verhältnis

Aus Gründen der Verständlichkeit und Vereinfachung wird die Besteuerung der Lizenzerträge aus Sicht der Schweiz dargestellt. Grundlage für die internationalen Quellensteuer-Aspekte bilden daher grösstenteils die internationalen Steuerabkommen mit der Schweiz.

Grundsätzlich weist Art. 12 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu. Es bestehen jedoch Vorbehalte verschiedener Staaten hinsichtlich der Zuweisung des Besteuerungsrechtes an den Quellenstaat (Griechenland, Tschechische Republik, Kanada, Italien, Australien, Chile, Korea, Mexiko, Neuseeland, Polen, Portugal, Slowakei, Slowenien und Türkei).[80]

5.1.1 Anforderungen an die Gesellschaft

Zu beachten im Zusammenhang mit den Lizenzerträgen aus den USA ist die limitation on benefit clause[81] im DBA-USA. Voraussetzung für die Gewährung der Abkommensvorteile ist, dass die Gesellschaft eine aktive gewerbliche Tätigkeit ausübt, eine Hauptverwaltungsgesellschaft darstellt oder an einer anerkannten Börse kotiert ist.

79 Zum Ganzen Circulaire L, 11 ff.
80 Komm. OECD-MA, Art. 12, Reservations, Ziff. 32 - 37.
81 Art. 22 Abs. 1, 3 und 7 DBA-USA.

© IFF-HSG

Mit Änderungsprotokoll vom 21.5.2010 wurden neue Bestimmungen des Art. 22A DBA-J aufgenommen. Von Vorteil ist es, wenn die Gesellschaft entweder die Einkünfte im Zusammenhang mit der Handels- oder Geschäftstätigkeit anfallen lässt, es sich um eine Hauptverwaltungsgesellschaft handelt[82] oder an einer anerkannten Börse[83] kotiert ist.

5.1.2 EU-Staaten

Unter den bestehenden DBAs mit der Schweiz verbleiben vereinzelt 5 % Sockelsteuer. Durch das Wahlrecht zur Beanspruchung des ZBstA bleibt das jedoch grösstenteils ohne Folgen. Sofern jedoch die Mindesthaltedauer und Beteiligungsquoten unter dem ZBstA[84] nicht eingehalten werden, müssen weiterhin die DBA-Berechtigungen in Anspruch genommen werden.

5.1.2.1 ZBstA

Für die Inanspruchnahme des Zinsbesteuerungsabkommens muss die begünstigte Gesellschaft im Besonderen auf Lizenzgebühren unbeschränkt der Körperschaftssteuer[85] unterliegen. Der Wortlaut von Art. 15 ZBstA ist (aus Schweizer Sicht) klar und spricht in der englischen Version von «subject to corporation tax without being exempt». Weder in der Botschaft zur Genehmigung der Bilateralen II noch im ZBstG erfolgen weitere Ausführungen. Nach schweizerischer Auffassung qualifizieren auch Gesellschaften mit teilweiser Steuererleichterung (privilegierter Steuerstatus) für die Anwendung von Art. 15 ZBstA, solange sie nicht «steuerbefreit» oder «nahezu steuerbefreit» sind.[86]

Art. 15 ZBstA steht ausdrücklich unter dem Vorbehalt von innerstaatlichen oder auf völkerrechtlichen Vereinbarungen beruhenden Missbrauchsvorschriften.[87] Zu konsultieren ist jeweils das innerstaatliche Recht der entsprechenden EU-Staaten.[88]

5.1.2.2 Spezielle EU-Länder und DBA-Bestimmungen

Lizenzerträge aus Italien[89] und Belgien[90] bedürfen für die Inanspruchnahme der DBA nach wie vor einer gleichen oder ähnlichen Besteuerung auf Stufe Bund und Kanton. In Italien wird die Freistellung von der Hinzurechnung nur gewährt, wenn es sich um eine Gesellschaft mit einer angemessenen Struktur handelt und eine effektive gewerbliche Tätigkeit vorliegt, welche im Markt des Sitzstaates ausgeübt wird. Sofern die passiven Einkünfte (u. a. Einkünfte aus Verkauf oder Nutzungsüberlassung von immateriellen Rechten) mehr als 50 % betragen, ist eine Freistellung ausgeschlossen.[91] Mit Italien und Belgien bestehen grössere Differenzen hinsichtlich der Quellensteuerbefreiung unter Art. 15 ZBstA bei privilegiert besteuerten Gesellschaften. Unter dem ZBstA ist Italien nicht gewillt, die Freistellung zu gewähren, wenn die Gesellschaft nicht den ordentlichen Steuern auf allen 3 Ebenen (Bund, Kanton und Gemeinde) unterliegt.[92]

Seit Inkrafttreten des ZBstA wurde der Missbrauchs-Artikel im DBA-F geändert. Der neue Art. 14 im DBA-F geht seit Inkrafttreten am 4.11.2010 als späteres Recht dem Art. 15 ZBStA vor[93], und die Thematik der speziellen Missbrauchsbestimmung sollte sich damit in Zukunft erübrigen.

Im Verhältnis zu Deutschland[94] sind die innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung unter dem geltenden DBA-D unverändert anwendbar.

5.1.2.3 Geplante Änderungen der Zins-Lizenzgebühren-RL

Die Zins-Lizenzgebühren-RL befindet sich derzeit in Überarbeitung. Vorgesehen ist der Einbezug des Kiteriums der effektiven Besteuerung: «It is necessary to ensure that interest and royalty payments are subject to tax once in a Member State».[95] Im Speziellen werden Situationen erwähnt, in welchen die Gesellschaft Körperschaftssteuern bezahlt, die ausländischen Zinsen und Lizenzen jedoch durch eine innerstaatliche steuerliche Sonderreglung von der Steuer befreit sind.[96] Der Quellenstaat soll in diesen Fällen nicht verpflichtet sein, die in der Richtlinie vorgeschriebene Befreiung von der Quellensteuer zu gewähren.

82 Art. 22A Abs. 2, 5 und 6 DBA-J.
83 Art. 22A Abs. 2c DBA-J.
84 Art. 15 Abs. 2 ZBStA.
85 Art. 15 Abs. 2 ZBStA.
86 Zum Ganzen Gehriger/Harbeke, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, 6 ff.
87 Gehriger/Harbeke, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, 10.
88 Gehriger/Harbeke, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, 10.
89 Art. 23 Abs. 2 DBA-I.
90 Art. 22 Abs. 2 DBA-B.
91 Zum Ganzen Mayr, Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz, 137.
92 Zum Ganzen Mayr, Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz, 140.
93 Vgl. Gehriger/Harbeke, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, 3.
94 Art. 23 Abs. 1 DBA-D.
95 Vorschlag Zinsen-Lizenzgebühren-RL Neufassung, 11 (zu Ziff. 5).
96 Vorschlag Zinsen-Lizenzgebühren-RL Neufassung, explanatory memorandum, Ziff. 3, commentary on the articles, 5.

© IFF-HSG

5.1.3 Entwicklungsländer und Produktionsstandorte

Zum Besteuerungsrecht des Quellenstaats sind viele Kommentare zum OECD-MA durch Nicht-OECD-Staaten abgegeben worden.[97] Darunter befinden sich unter anderem China, Thailand, Vietnam, Philippinen aus Asien und aus Südamerika Brasilien und Argentinien. Für die Lizenzgebühren verbleibt nach Art. 12 Abs. 2 UNO-MA ein partielles Besteuerungsrecht im Quellenstaat. In den DBA der Schweiz mit China[98], Japan[99] und Indien[100] verbleibt dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht von 10 %.

Für die Inanspruchnahme eines DBA besteht häufig keine Voraussetzung einer effektiven Doppelbesteuerung, sondern es wird auch eine virtuelle Doppelbesteuerung vermieden. Ausnahmen von diesem Grundsatz müssen ausdrücklich vorgesehen werden.[101]

Mit verschiedenen Ländern, u. a. Brasilien, besteht kein DBA, und eine allfällige Doppelbesteuerung durch Quellen- und Ansässigkeitsstaat wird nicht eliminiert.

5.2 Anrechnung der Quellensteuern bei den Lizenzboxen in der EU mit Vergleich Schweiz

Holland	Belgien	Grossbritannien	Luxemburg
2007/2010	2008	geplant 2013	2008
Foreign source withholding tax may be credited against income tax up to a maximum of the attributable Netherland tax[102]	Bis max. des Steuerbetrages auf dem patent income[103]	Up to the maximum of the tax on the patent profit[104]	Teilweise Beschränkung auf 20 % Anrechnung der ausländischen Steuern aus Staaten mit DBA[105]

Gewinn gemäss Jahresrechnung			EUR 500000
Anteil der ausländischen Steuern	Nachsteuerbelastung	rund 22.5 %	EUR 1900
80 % Abzug des positiven Nettoeinkommens aus Lizenzen	Nettoertrag - Abschreibung + Steuern	EUR 45000 EUR 2000- EUR 1900	EUR 41100-
Zu versteuernder Gewinn			EUR 460800
Steuerbetrag	Vorsteuerbelastung	rund 29 %	EUR 129000
./. ausländische Steuer	Anrechnung bzw. Abzug		EUR 1900-
Restlicher Steuerbetrag			EUR 127100

Im Fürstentum Liechtenstein sind seit 2009 intensive Bestrebungen im Gange, internationale Steuerabkommen mit verschiedenen Ländern abzuschliessen und auszubauen. Die Länder in der EU rechnen die Quellensteuern bis zur Höhe der Besteuerung an die Gewinnsteuern an. In Luxemburg werden Quellensteuern von Nicht-DBA-Ländern von der Anrechnung ausgeschlossen.

Vereinfachte Darstellung der Funktionsweise des Luxemburg-Modelles aus dem Circulaire L:[106] Die Gesellschaft erwirtschaftete einen Gewinn von über EUR 500000, worin EUR 45000 Nettolizenzertrag (Bruttolizenzertrag EUR 50000, abzüglich einbehaltene ausländische Quellensteuern von DBA-Ländern EUR 5000) enthalten sind. Vom Nettolizenzertrag von über EUR 45000 verbleibt nach Abzug der Abschreibungen über EUR 2000 ein positives Nettoeinkommen aus Lizenzen über EUR 43000. Nach Berücksichtigung des 80 %-Abzuges des positiven Nettoeinkommens beim Lizenzboxen-Modell von EUR 34400 resultiert ein steuerbarer Teil von über EUR 8600 aus dem Lizenzeinkommen. Die Nachsteuerbelastung über rund EUR 1900 (22.5 % von EUR 8600) auf dem steuerbaren Lizenzeinkommen ist tiefer als die ausländische Quellensteuer von über EUR 5000. Daher kann ein steuerlicher Abzug in Höhe der gesamten Nachsteuerbelastung von über EUR 1900 vorgenommen werden. Folgende Darstellung veranschaulicht die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes:

97 Komm. OECD-MA, Art. 12, Reservations, Ziff. 3.
98 Art. 12 Abs. 2 DBA-RC.
99 Art. 12 Abs. 2 DBA-J.
100 Art. 12 Abs. 2 DBA-IND.
101 Zum Ganzen BVGer A-4677/2010 vom 12.5.2011, E. 4.2.
102 Warson/Foriers, The Belgian Patent Income Deduction, 76.
103 Warson/Foriers, The Belgian Patent Income Deduction, 76.
104 UK Patent box, 24.
105 Circulaire L, 21.
106 Siehe Circulaire L, 22.

© IFF-HSG

Zum Vergleich zeigt sich die Situation in der Schweiz folgendermassen.
Bei der Lizenzbox im Kanton Nidwalden erfolgt die pauschale Steueranrechnung für ausländische Lizenzerträge gemäss Art. 5 VpStA und Ziffer 6 des Merkblattes PStA.[107] Dabei kommt eine 2-stufige oder vereinzelt eine 3-stufige Maximalbegrenzung zur Anwendung. An nachfolgendem Beispiel wird dies veranschaulicht:

Beispiel anhand Steuersatz Kanton Nidwalden	Total	Nicht-DBA-Länder	DBA-Länder	1/3 Anteil DBG	2/3 Anteil StSt
1. Maximalbegrenzung					
Steuersatz	8.84 %			8.5 %	0.34 %
Anteil am gesamten Gewinnsteuersatz von 8.84 %				96 %	4 %
2. Maximalbegrenzung					
Quellensteuern	10.5 Mio.	2.3 Mio.	8.1 Mio.	2.1 Mio.	5.4 Mio.
In Prozenten gesamte Quellensteuern	100 %	22 %	78 %	26 %	52 %
In Prozenten der Quellensteuern aus DBA-Ländern			100 %	33.3 %	66.6 %
3. Maximalberechnung (je nach Kanton zusätzlich)					
Verteilung Umsatzschlüssel	38.5 Mio.	8.5 Mio.	30 Mio.	10 Mio.	20 Mio.
Steuersatz			8.84 %	8.5 %	0.34 %
Steuern anrechenbar			2652000	850000	68000
In Prozenten angerechnet				32 %	3 %

In diesem Beispiel liegt der Anteil der direkten Bundessteuer bei 96 % und die Anrechnung der Quellensteuern ist begrenzt auf rund 33 % bzw. 32 %. In der Differenz über rund 63 % verliert die Gesellschaft den Rückerstattungsanspruch der Quellensteuern aus DBA-Staaten bei der direkten Bundessteuer.

Abgesehen davon stammen bei diesem Beispiel rund 22 % der Quellensteuern aus Nicht-DBA-Staaten, und es verbleibt ein nicht anrechenbarer Quellensteuer-Sockelbetrag über rund CHF 2.3 Mio.

5.3 Fazit Quellensteueraspekte

Die internationale Zuweisung des Besteuerungsrechtes nach OECD-MA liegt grundsätzlich beim Ansässigkeitsstaat. Diverse Staaten behalten sich jedoch ein Recht auf teilweise Besteuerung im Quellenstaat vor. Auf den Lizenzerträgen aus den EU-Ländern nimmt die Sockelsteuer-Belastung aus dem Quellenstaat ab. Bei vielen Nicht-EU-Ländern und beim UNO-MA verbleibt bei vorhandenem DBA ein partielles Besteuerungsrecht im Quellenstaat. Vom Recht auf eine Quellenbesteuerung der Lizenzgebühren machen typischerweise asiatische und südamerikanische Länder sowie Indien Gebrauch. Bei Staaten ohne DBA kann eine Doppelbesteuerung entstehen.

In der Schweiz kann nach wie vor davon ausgegangen werden, dass auch eine bloss virtuelle Doppelbesteuerung vermieden werden soll. In der EU bestehen erste Anzeichen zu einem Wechsel zur Vermeidung einzig der effektiven Doppelbesteuerung. Beim Missbrauchsvorbehalt sind nicht nur die DBA-Bestimmungen zu beachten. Die innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen sind u. a. auch bei Anwendung des ZBstA und des DBA-D zu berücksichtigen. Um den Voraussetzungen gemäss den DBA mit den USA und Japan sowie den Aussensteuerbestimmungen Italiens gerecht zu werden, muss es sich um eine «aktive» Gesellschaft handeln. Spezielle Bestimmungen in den DBA mit Italien und Belgien sehen eine ordentliche Besteuerung der Gesellschaft auf allen 3 Ebenen Bund, Kanton und Gemeinde vor.

Im Gegensatz zur Schweiz erfolgt bei den Lizenzboxen-Modellen in den EU-Ländern eine Steueranrechnung der Quellensteuern bis zur Höhe der Gewinnsteuern auf den Lizenzerträgen. Teilweise bestehen Beschränkungen auf Quellensteuern aus Ländern, mit denen ein DBA abgeschlossen wurde. Die Lizenzerträge aus Ländern ohne DBA können je nach Sitzstaaten der Lizenznehmer quantitativ einen wesentlichen Anteil an den gesamten Lizenzerträgen darstellen. Die finanzielle Belastung der nicht anrechenbaren Quellenbesteuerung verbleibt dabei bei der Gesellschaft.

107 Richtlinie NW, 2.

© IFF-HSG

6 Zusammenfassung

Der Blick über die Grenzen auf die Entwicklungen in den EU-Mitgliedstaaten bei der Besteuerung von Immaterialgüterrechten zeigt einige Gestaltungsansätze auf. Im Bereich der Inputförderung wurde zur Stärkung des Wachstums der Unionsrahmen im Bereich Forschung, Entwicklung und Innovation geschaffen. Zur Erhaltung der Steuerattraktivität bei den Lizenzerträgen haben die EU-Mitgliedstaaten verschiedene Lizenzbox-Systeme entwickelt. Die Modelle in der EU sind unter dem Gesichtswinkel der staatlichen Beihilfe mit grosser Wahrscheinlichkeit als generelle Massnahmen ohne selektiven Charakter zu beurteilen. Die Beurteilung unter dem Verhaltenskodex scheint dagegen ungeklärt zu sein. Zentrale Messgrösse bei beiden Beurteilungssystemen bildet der Aufbau des nationalen Steuersystems.

Am attraktivsten wirkt das Lizenzbesteuerungsmodell von Luxemburg. Anreize schaffen die tiefe Steuerbelastung und die weite Definition der einbezogenen mobilen Lizenzeinkünfte. Zur Transparenz bei den einbezogenen immateriellen Werten tragen die Abstützung auf nationales bzw. internationales Zivilrecht und auf die Eintragungen in den entsprechenden Register bei.

Durch das teilweise aufgeteilte Besteuerungsrecht bei den Lizenzerträgen zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat können je nach Land des Lizenznehmers (Asien, Südamerika, Indien etc.) substanzielle Quellensteuern auf den Lizenzerträgen resultieren. Eine Begrenzung der Quellensteueranrechnung auf Erträge aus Staaten mit DBAs kann zu beträchtlichen nicht rückerstattungsfähigen Quellensteuern führen.

Die EU-Mitgliedstaaten haben interessante Modelle für die Besteuerung von Immaterialgüterrechten entwickelt.

Literatur

Cavelti Ulrich, Bemerkungen zum Gutachten über «Lizenzbox des Kantons Nidwalden» von Prof. Dr. iur. Pascal Hinny, in: IFF, Forum für Steuerrecht (2011), 138 ff., www.fdk-cdf.ch/index/fdk_themen/steuerpolitik.htm

Engler Gerhard, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler (Hrsg.), Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft - Steuerrecht, 3. A., München 2011.

Eynatten Wim, European R&D and IP tax regimes: A comparative study, Intertax 2008, 502

Gehriger Pierre-Olivier / Harbeke Nils olaf, Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens Schweiz-EU, Was hat seit dem 15. Juli 2005 geändert; was nicht? Einige praktische Erfahrungen im Zusammenhang mit offenen Fragen, zsis Monatsflash 2010, Nr. 1

Gross Ivo, Das Europäische Beihilferecht im Wandel – Probleme, Reformen und Perspektiven, Baden-Baden 2003.

Hausmann Rainer / Roth Philipp / Krummenacher Oliver, Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft. Besteuerung von Lizenzerträgen unter Berücksichtigung internationaler und europarechtlicher Bestimmungen, ST 2012, 87

Heyvaert Werner / Deschrijver Dirk, Belgium stimulates equity financing, Intertax 2005, 458

Linn Alexander, Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht, IStR 2008, 601

Mayr Siegfried, Die gewinnsteuerlichen Beziehungen zwischen Italien und der Schweiz. Folgerungen für ein neues Doppelbesteuerungsabkommen, FStR 2010, 132

Sánchez Rydelski Michael, Distinction between State Aid and General Tax Measures, EC Tax Review 2010, 149

Simonek Madeleine, Steuersouveränität – Relikt oder Zukunft?, ZSR 2010, 551

Szudoczky Rita / Van de Streek Jan, Revisiting the Dutch Interest Box under the EU State Aid Rules and the Code of Conduct: When a «Disparity» is Selective and Harmful, Intertax 2010, 260

Van Kuijk Frank, The Luxembourg IP Tax Regime, Intertax 2011, 140

Van Stappen Dirk / Delanoy Andres / De Grote Yves; New Patent Taxation Regime: Patent Income Deduction Creates Opportunities for Innovative Companies, International Transfer Pricing Journal 2007, 291

Vega Alberto, Tax treaties between developed and developing countries: the role of the OECD and UN Model, Taxation and economic development in the twenty-first century: towards a new political economy of tax justice, Jemery Leaman (ed.) publication pending

Warson Eric / Foriers Manuella, The Belgian Patent Income Deduction, European Taxation 2008, 70

© IFF-HSG

WIPO World intellectual Property Organization, WIPO Intellectual Property Handbook, WIPO publication No. 489 (E), WIPO 2004, 2.A., reprinted 2008, www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/en/intproperty/489/wipo_pub_489.pdf

Berichte

Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 43, www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en

OECD-MA 2010, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 22.7.2010, 8. A., Paris 2010, 17, www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en

UNO-MA, UNO-Musterabkommen, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (akualisierte Version von 2011), www.un.org/esa/ffd/documents/UNModel2011Update.pdf

US-MA, United States Model Income Tax Convention (vom 15.11.2006), www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf

Materialien und Praxisanweisungen Belgien

Belgien NID, Federal Public Service Finance, Fiscal Department for Foreign Investments, Notional Interest Deduction: an innovative Belgian tax incentive, Tax Year 2013 – Income 2012, http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/en/publications/bro_notional_interest.pdf

Belgien R&D, Federal Public Service Finance, Fiscal Department for Foreign Investments, Tax Incentives for R&D Activities, http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/en/publications/bro_r_and_d.pdf

Materialien und Praxisanweisungen Europäische Union

Entscheidung Holland Zinsbox, Commission Decision on the groepsrentebox scheme which the Netherlands is planning to implement (C4/07 (ex N 465/06)) (notified under document C(2009) 4511) (vom 8.7.2009), ABl 2009 L 288 vom 4.11.2009, 26

Entscheidung Spanien Patentbox, Commission Decision State aid Spain – The Reduction of tax from intangible assets (N 480/2007) (vom 13.2.2008), ABl 2008 C 80 vom 1.4.2008, 3, http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_N480_2007

Entscheidung Ungarn Zinsabzug, Commission Decision on State aid implemented by Hungary for tax deductions for intra-group interest (C 10/07 (ex NN 13/07)) (notified under document C(2009) 8130) (vom 28.10.2009), ABl 2010 L 42 vom 17.2.2010, 3

Mitteilung Beihilfe, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfe auf Massnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C/384/03) (vom 10.12.1998), ABl 1998 C 384 vom 10.12.1998, 3

Mitteilung Beihilfen FuE, Mitteilung der Kommission über Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation (2006/C 323/01) (vom 30.12.2006), ABl 2006 C 323 vom 30.12.2006, 1

Mitteilung Förderung FuE, Mitteilung der Kommission über Wege zu einer wirksameren steuerlichen Förderung von FuE (vom 22.11.2006), KOM (2006) 728 endg.

Verhaltenskodex, Entschliessung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (vom 1.12.1997), ABl 1998 C 2 vom 6.1.1998, 2

Verhaltenskodex Bericht 26.11.2008, Report from Code of Conduct Group (Business taxation) (vom 26.11.2008), 16084/1/08 LIMITE FISC 166

Verhaltenskodex Bericht 18.11.2009, Report from Code of Conduct Group (Business taxation) (vom 18.11.2009), 16233/09 LIMITE FISC 163

Verhaltenskodex Bericht 25.5.2010, Report from Code of Conduct Group (Business taxation) (vom 25.5.2010), 10033/10 LIMITE FISC 47

Vorschlag Zinsen-Lizenzgebühren-RL, Proposal for a council directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (vom 4.3.1998), COM (1998) 67 final

Vorschlag Zinsen-Lizenzgebühren-RL Neufassung, Proposal for a council directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (recast) (vom 11.11.2011), COM (2011) 714 final

Materialien und Praxisanweisungen Grossbritannien

UK patent box, HM Treasury, Consultation on the Patent Box, June 2011, www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/81512/consult_patent_box.pdf

UK Patent Box Legislation, HM Revenue & Customs, Corporate Intangibles Research & Development Manual, CIRD200000 Patent Box, www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD200000.htm

Materialien und Praxisanweisungen Luxemburg

Circulaire L, (Luxemburger) Administration des contributions directes, circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 50bis/1 (du 5.3.2009), www.impotsdirects.public.lu/legislation/legi09/Circulaire_LIR_no_50bis-1_du_5_mars_2009.pdf

Materialien und Praxisanweisungen Schweiz

Richtlinie NW, Kantonales Steueramt Nidwalden, Richtlinie (vom 17.1.2011), Besteuerung von Lizenzerträgen, www.steuern-nw.ch/uploads/tx_sbdownloader/StP-NW_85_RL__Lizenzertraege.pdf

Merkblatt PStA, ESTV, Merkblatt über die pauschale Steueranrechnung für ausländische Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus Vertragsstaaten, DA-M (5 03)

Rechtsquellen

AEUV, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 25.3.1957, konsolidierte Fassung), ABl 2012 C 326 vom 26.10.2012, 47

Berner Übereinkunft, Berner Übereinkunft zum Schutz von Werken der Literatur und Kunst (vom 24.7.1971), SR 0.231.15

CIR 92 B, (Belgischer) Code des impôts sur les revenus 1992 (vom 10.4.1992)

CTA NL, (Holländischer) Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Corporation Tax Act 1969) (vom 8.10.1969), http://www.lexadin.nl/wlg/legis/nofr/eur/lxwened.htm

DBA-B, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 28.8.1978), SR 0.672.917.21

DBA-RC, Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Prot.) (vom 6.7.1990), SR 0.672.924.91

DBA-F, Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (mit Prot.) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91

DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62

DBA-IND, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (mit Prot.) (vom 2.11.1994), SR 0.672.942.31

DBA-I, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 9.3.1976), SR 0.672.945.41

DBA-J, Abkommen zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 19.1.1971), SR 0.672.946.31

DBA-USA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

© IFF-HSG
© IFF-HSG

auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), (SR 0.672.933.1)

LBI B, (Belgisches) Loi sur les brevets d'invention (du 28.3.1984)

LIR L, (Luxemburger) Loi modifiée concernant l'impôt sur le revenu Luxembourg (du 4.12.1967)

LIS S, (Spanisches) Ley del impuesto sobre sociedades (vom 5.3.2004), real decreto legislativo 04/2004

SteG FL, (liechtenst.) Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern (vom 23.9.2010), LR 640.0

SteV FL, (liechtenst.) Verordnung über die Landes- und Gemeindesteuern (vom 21.10.2010), LR 640.01

TRIPS, Abkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte an geistigem Eigentum, Anhang 1C zum Abkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation (vom 15.4.1994), SR 0.632.20

VpStA, Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (vom 22.8.1967), SR 672.201

ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.641.926.81

ZBstG, Zinsbesteuerungsgesetz, BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91

Zinsen-RL, RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (vom 3.6.2003), ABl 2003 L 157, 38

Zinsen-Lizenzgebühren-RL, RL 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelegung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Staaten (vom 3.6.2003), ABl 2003 L 157, 49

© IFF-HSG

Gesetzgebungs-Agenda 2013/2

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Lic. iur. Pascal Duss***

Inhalt

1 Bund . . . 156
1.1 Besteuerung nach dem Aufwand . . . 156
1.2 Verbesserung der Finanzaufsicht über die direkte Bundessteuer . . . 156
1.3 Formelle Bereinigung der Steuergesetzestexte . . . 156
1.4 Änderung der Quellensteuerverordnung des Bundes . . . 157
1.5 Steuerabzüge für Aus- und Weiterbildung . . . 157
1.6 Begrenzung des Fahrkostenabzugs . . . 158
1.7 Vereinfachung der Mehrwertsteuer mit 2-Satz-Modell . . . 158
1.8 Mehrwertsteuer – Sondersatz für Beherbergungsleistungen . . . 159
1.9 Stempelabgaben – allfällige Abschaffung, insbesondere der Emissionsabgabe . . . 159
1.10 Aufhebung der Eidg. Erlasskommission (EEK) . . . 159
1.11 Steuerbefreiung von Vereinen mit ideellem Zweck . . . 160
1.12 Eidg. Volksinitiativen für steuerfreie Kinder- und Ausbildungszulagen und gegen die Heiratsstrafe . . . 160
1.13 Eidg. Volksinitiative für die Schaffung einer Bundeserbschafts- und Schenkungssteuer . . . 160
1.14 In der Frühjahrssession 2013 behandelte Motionen und Initiativen . . . 161
2 Kantone . . . 161
2.1 Basel-Landschaft . . . 161
2.2 Bern . . . 161
2.3 Glarus . . . 162
2.4 Graubünden . . . 162
2.5 Jura . . . 163
2.6 Luzern . . . 163
2.7 Nidwalden . . . 163
2.8 Schaffhausen . . . 164
2.9 Schwyz . . . 164
2.10 Tessin . . . 164
2.11 Thurgau . . . 164
2.12 Waadt . . . 165
2.13 Zürich . . . 165
3 International . . . 166
3.1 Überblick . . . 166
3.2 Grossbritannien . . . 166
3.3 USA . . . 166

* Ehem. Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.
** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.
*** Leiter Länderdienst 1, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen, Bern.

© IFF-HSG