

Lizenzbox des Kantons Nidwalden

Rechtliche Prüfung unter Gesichtspunkten des Verfassungs- und Harmonisierungsrechts

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny



*Prof. Dr. iur. Pascal Hinny,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Ordinarius für Steuer-
recht, Universität Freiburg
i. Ü., Partner Lenz & Staehelin,
Zürich
pascal.hinny@lenzstaehelin.
com*

Inhalt*

1	Ausgangslage	139	3.3.3	Allgemeinheit der Besteuerung	152
2	Fragestellung und Eingrenzung	141	3.3.4	Gleichmässigkeit der Besteuerung	152
3	Beurteilung	141	3.3.5	Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	154
3.1	Einführung und Übersicht	141	3.3.6	Ausserfiskalische Zwecksetzungen des Steuerrechts	155
3.1.1	Vor- und Nachteile der untersuchten Regelung . .	141	3.3.6.1	Im Allgemeinen	155
3.1.2	Übersicht der Rechtsgrundlagen und Rechtsfragen	142	3.3.6.2	Prüfung im konkreten Fall	157
3.1.3	Regelungen in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien und Spanien.	142	3.4	Zusammenfassung.	158
3.1.3.1	Luxemburg	143		Literatur	160
3.1.3.2	Niederlande	143		Berichte und Dokumente	160
3.1.3.3	Belgien	143		Rechtsquellen	161
3.1.3.4	Spanien.	143		Materialien	161
3.2	Vereinbarkeit mit dem Steuerharmonisierungs- gesetz	143			
3.2.1	Einleitung	143			
3.2.2	Fragestellung	144			
3.2.3	Beurteilung.	144			
3.2.3.1	Vereinbarkeit mit Art. 28 Abs. 6 StHG	144			
3.2.3.2	Vereinbarkeit mit dem harmonisierten Steuer- gegenstand.	145			
3.2.3.2.1	Einleitung und Grundsätze	145			
3.2.3.2.2	Tragweite kantonaler Tarifhoheit.	146			
3.2.3.2.3	Umgehung der Harmonisierung des Steuerobjekts?	149			
3.2.4	Zusammenfassung.	150			
3.3	Vereinbarkeit mit den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen.	150			
3.3.1	Einführung: Besteuerungsgrundsätze	150			
3.3.2	Rechtsgleichheitsgebot und Willkürverbot	151			

* Ich danke dem Auftraggeber sowie dem Vorsteher der Steuer-
verwaltung des Kantons Nidwalden, Herrn Markus Huwiler,
für die Erlaubnis zur Publikation. Herrn Huwiler sowie Herrn
Günter Schäuble, Head of Tax, Schindler Management Ltd.,
sei für wertvolle Hinweise bestens gedankt.

Am 1.1.2011 ist im Kanton Nidwalden eine Steuer-gesetzrevision in Kraft getreten. Unter anderem wurde bei dieser Revision gemäss Art. 85 Abs. 3 StG der Steuersatz für die Besteuerung von Nettolizenzträgen aus der Nutzung von immateriellen Gütern für juristische Personen dahingehend geändert, dass diese Einkünfte separat vom übrigen steuerbaren Gewinn mit lediglich 20 % des ordentlichen Gewinnsteuersatzes besteuert werden. Indem gleichzeitig der ordentliche Steuersatz von bisher 9 % auf 6 % reduziert wurde, werden damit ab dem 1.1.2011 Nettolizenzträge für die Kantons- und Gemeindesteuer mit einem Satz von 1,2 % besteuert. Zusammen mit der direkten Bundessteuer von 8,5 % unterliegen solche Lizenz Einkünfte damit insgesamt einer Steuer von 9,7 % bzw. 8,8 % vom Gewinn vor Steuern.

Die vorliegend abgedruckte rechtliche Beurteilung wurde dem Kanton Nidwalden anfangs September 2009 erstattet. Für diesen Artikel wurde die Beurteilung hinsichtlich der zwischenzeitlich publizierten Schriften und ergangenen Entscheide nachgeführt.

1 Ausgangslage

Verschiedene europäische Staaten (Luxemburg, die Niederlande, Belgien, Spanien) haben in den letzten Jahren spezielle steuerliche Regelungen für die Behandlung von Einkünften aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten eingeführt. Soweit ersichtlich, liegt der Grund für die Einführung dieser Steuerregimes in einer Verbesserung der Standortattraktivität für die Entwicklung und Verwertung von Immaterialgüterrechten.

Die Schweiz ist weltweit ein bedeutender Forschungsstandort; ausserdem haben verschiedene im Forschungsbereich aktive, weltweit tätige Konzerne ihren Sitz in der Schweiz. Entsprechend ist von erheblichen Einkünften aus der Verwertung von hier entwickelten Immaterialgüterrechten auszugehen. Aufgrund der grossen politischen Stabilität, des verlässlichen Rechtssystems und der hohen Qualität der erforderlichen Dienstleistungen ist auch das Halten von im Ausland entwickelten Immaterialgüterrechten in einer Schweizer Gesellschaft attraktiv. Hinzu kommt, dass mit den kantonalen Steuerregelungen für Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften vorteilhafte steuerliche Regelungen bestehen, welche die Verwertung von Immaterialgüterrechten durch eine Schweizer Gesellschaft auch für ausländische Unternehmensgruppen steuerlich attraktiv machen. Auch wenn diesbezüglich keine veröffentlichten Zahlen bestehen, ist insgesamt von einem erheblichen Zufluss ausländischer Gelder aus der Verwertung von Immate-

rialgüterrechten in Schweizer Kapitalgesellschaften auszugehen.

Im Schweizer Gewinnsteuerrecht werden die aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten (intellectual property rights), z. B. Marken, Patenten, Mustern und Modellen, Know-how etc. (nachfolgend: IP-Rechte) generierten Einkünfte (nachfolgend: Lizenz Einkünfte) wie jede andere Einkunftsart in die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer einbezogen und idR im Bund und in den Kantonen zum ordentlichen Satz zur Besteuerung herangezogen.

Das kantonale Steuerrecht erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen das Vereinnahmen von Lizenz Einkünften in einer Holding-, Domizil- oder Gemischten Gesellschaft. In diesen Fällen kommt die für diese Gesellschaft anwendbare kantonale Befreiung von der Gewinnsteuer oder der nur anteilige Einbezug der Einkünfte in die Bemessungsgrundlage zur Anwendung, was gegenüber der ordentlichen Besteuerung zu einer substantiellen steuerlichen Entlastung führt. Bei einer vollständigen Freistellung von Lizenz Einkünften auf kantonaler und kommunaler Ebene käme es lediglich bei der direkten Bundessteuer zu einer Besteuerung zum effektiven Steuersatz von 7,8 %. Werden in Anwendung eines speziellen kantonalen Steuerstatus als Domizil- oder Gemischte Gesellschaft im Kanton Nidwalden 10 % der Auslandeinkünfte zur Besteuerung herangezogen, so liegt die effektive Steuerlast bei 8,3 %, und bei einer Besteuerungsquote von 20 % bei 8,8 %.

Um unter der Holdingbesteuerung auf kantonaler und kommunaler Ebene von einer vollständigen Gewinnsteuerfreiheit für in- und ausländische Lizenz Einkünfte profitieren zu können, muss gemäss Art. 28 Abs. 2 StHG eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft statutarisch hauptsächlich den Zweck der dauernden Verwaltung von Beteiligungen verfolgen und darf in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben. In der kantonalen Praxis wird dabei die Frage, in welchen Fällen die Verwertung von Immaterialgüterrechten als unzulässige Geschäftstätigkeit, welche das Holdingprivileg ausschliesst, gilt, sehr unterschiedlich beurteilt. Als leading case dürfte dabei der Bundesgerichtsentscheid 2P.284/2004 (vom 6.4.2005) gelten, in welchem insbesondere die mit einer «aktiven» Lizenzgewährung verbundene Erbringung von umfangreichen Zusatzdienstleistungen als unzulässige Geschäftstätigkeit beurteilt wurde.

Die Besteuerung als Domizilgesellschaft oder Gemischte Gesellschaft iSv Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG setzt voraus, dass in der Schweiz keine oder lediglich eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Lizenz Einkünfte aus der Schweiz werden in diesen Gesellschaften zu 100 % zum steuerbaren Gewinn gezählt, Einkünfte

aus dem Ausland hingegen lediglich mit einer Quote, welche «der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz» entspricht. In der Praxis liegt diese Quote regelmässig zwischen 10 und 25 %.

Diese speziellen Besteuerungsregeln gemäss Art. 28 Abs. 2 - 4 StHG sind derzeit Gegenstand von Diskussionen zwischen der Schweiz und Institutionen der Europäischen Union. Die EU-Kommission moniert dabei die Unvereinbarkeit dieser Regelungen mit dem Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EWG aus dem Jahr 1971, was von Seiten der Schweiz zwar bestritten wird, wohl u. U. aber dennoch zu einer gewissen Anpassung dieser Regelungen (oder zumindest ihrer Anwendung) führen könnte. Der Bundesrat hat diesbezüglich in Aussicht gestellt, dass er auf eine steuerliche Sonderbehandlung reiner Domizilgesellschaften iSv Briefkastenfirmen verzichten möchte.¹ Sodann sollen bei Holdinggesellschaften Nicht-Beteiligungseinkünfte künftig zu mindestens 15 % mit der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst werden.² (Ursprünglich war für Holdinggesellschaften in Aussicht gestellt worden, dass diese künftig auch im Ausland keine Geschäftstätigkeit ausüben dürfen.³) Ausserdem soll bei Gemischten Gesellschaften der Umfang der zur Besteuerung herangezogenen Einkünfte aus dem Ausland (gemäss Art. 28 Abs. 3 lit. b StHG) mindestens 20 % betragen, womit im Kanton Nidwalden der effektive Steuersatz mindestens 8,8 % betragen würde. Eine solche steuerliche Belastung wäre – wengleich gegenüber der ordentlichen Besteuerung noch immer verhältnismässig tief – mit den oben erwähnten und nachfolgend eingehender dargestellten ausländischen Lizenzboxlösungen nur bedingt konkurrenzfähig. Andererseits bleibt zu befürchten, dass diese «kosmetische» Reform der strukturellen Kritik der EU-Kommission nicht gerecht werde. In systematischer Hinsicht würde nämlich den Bedenken der EU in Sachen «Selektivität» und «ring fencing» nicht Rechnung getragen. Damit würde die Schweiz wohl nur temporär dem Druck der EU entrinnen. Dies hat sich seit Erstattung dieser Beurteilung an den Kanton Nidwalden dahingehend bewahrheitet, dass die EU-Kommission im Sommer 2010 eine förmliche Anfrage betr. Übernahme des EU Code of Conduct (steuerlicher Verhaltenskodex für EU-Staaten)⁴ durch die Schweiz verhandeln möchte.⁵ Auch

unter diesem Aspekt wären die erwähnten kantonalen steuerlichen Sonderbehandlungen in Frage gestellt.

Als Alternativlösung erwog der Kanton Nidwalden daher Anfangs 2009, für die Besteuerung von Lizenzeinkünften auf kantonaler und kommunaler Ebene einen besonderen Vorzugssatz einzuführen. Dieser ermöglicht auch ohne die Inanspruchnahme eines besonderen Steuerstatus (Holding-, Domizil- oder Gemischte Gesellschaft) eine Besteuerung etwa in Höhe der bisherigen Besteuerung in einer Gemischten Gesellschaft. Dies ist im internationalen Verhältnis nicht unattraktiv, jedoch im Vergleich zu den oben erwähnten und nachfolgend noch detaillierter dargestellten Lizenzbox-Regelungen anderer europäischer Staaten (es ist dort von Belastungen von 5 - 7 % auszugehen) auch nicht übermässig vorteilhaft. Ein noch signifikant tieferes Steuerniveau wäre nur zu erreichen, wenn auch auf Bundesebene eine Entlastung beschlossen würde. Bei einer solchen Änderung des DBG würde wohl nicht nur dieses, sondern gleichzeitig auch das StHG geändert. Dies hätte den Vorteil, dass nicht nur die nachfolgend zu prüfende StHG-Konformität, sondern – angesichts des Anwendungsgebots von Bundesrecht gemäss Art. 191 BV – auch die allfällig geforderte Überprüfung auf die Übereinstimmung mit den verfassungsmässigen Grundsätzen der Besteuerung entfiel.⁶

Nachfolgend wird geprüft, ob die «autonome» Änderung des kantonalen Nidwaldner Steuerrechts, wobei Nettoeinkünfte aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten bei Kapitalgesellschaften auf kantonaler Ebene gesondert und zu einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren Gewinnsteuertarif besteuert werden, mit übergeordnetem Recht, insbesondere der Bundesverfassung und dem Steuerharmonisierungsgesetz, vereinbar ist.

Die hier untersuchte steuerliche Massnahme ist in der Schweiz neu. Es gibt, soweit ersichtlich, keinen anderen Schweizer Kanton, welcher eine vergleichbare Regelung kennt. Entsprechend hat zu dieser Frage in der Literatur bisher auch keine Auseinandersetzung stattgefunden, und es wird hier Neuland betreten. Die Untersuchung will dabei nicht prüfen, ob es sich bei der untersuchten Massnahme um eine unter allen erdenkbaren Aspekten ideale Lösung handelt. Es soll vielmehr im Sinne eines Gutachtens im Auftrag des Kantons Nidwalden der maximal zulässige Spielraum des Kantons hinsichtlich einer solchen Massnahme ausgelotet werden.

1 Pressemitteilung des EFD (vom 10.12.2008).

2 Vgl. Hr., Schweizer Lösungsansatz im Holding-Streit. Die EU-Kommission informiert die Mitgliedstaaten.

3 Pressemitteilung des EFD (vom 10.12.2008).

4 Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung.

5 Am 8.6.2010 hat der Ecofin-Rat die Europäische Kommission eingeladen, mit der Schweiz Gespräche über die Anwendung des Code of Conduct zu führen. Vgl. dazu eine Medienmitteilung des Eidg. Departements für auswärtige Angelegenheiten (vom 19.8.2010) sowie HUS., Die Schweiz bewegt sich im Steu-

erstreit. Bundesrat für Sondierungsgespräche über den EU-Verhaltenskodex zur Firmenbesteuerung.

6 Vgl. etwa BGer 2C_274/2008 E 4.1, 25.9.2009.

2 Fragestellung und Eingrenzung

Konkret lautet die hier zu untersuchende Fragestellung wie folgt: Ist es rechtlich zulässig, auf kantonaler und kommunaler Ebene Netto-Lizenzeinkünfte aus der Verwertung (Lizenzierung und Veräusserung) von (i) käuflich oder durch Gesellschaftereinlage erworbenen oder (ii) selbst geschaffenen IP-Rechten mit einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren (in Art. 85 Abs. 1 StG NW festgelegten) Steuersatz zu besteuern? Die Frage der rechtlichen Zulässigkeit wird dabei nur im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem Steuerharmonisierungsgesetz (Abschn. 3.2) und der Bundesverfassung (Abschn. 3.3) geprüft. Nicht geprüft wird, ob eine entsprechende Vorzugsbesteuerung von Lizenzeneinkünften – aus Gründen der Rechtsformneutralität – auch für den Bereich des Geschäftsvermögens der natürlichen Personen einzuführen wäre. Ebenfalls nicht Gegenstand der Untersuchung ist die Frage der Kompatibilität mit «Vorgaben» des Europäischen Rechts bzw. des EU Code of Conduct oder allfälliger internationaler Verträge, wie etwa des FHA. Ebenfalls nicht Gegenstand der Untersuchung ist der Umfang der Entlastung bzw. die Höhe des auf Netto-Lizenzeinkünfte anwendbaren Steuersatzes. Diese wurde erst nach der Erstattung des Gutachtens vom Gesetzgeber festgelegt.

Eine entsprechende kantonale Gesetzesnorm könnte wie folgt lauten:

Für Nettolizenzeinkünfte, die für die Nutzung oder das Recht auf Benutzung von (erworbenen, eingebrachten oder selbst entwickelten) Patenten, Marken, Mustern oder Modellen oder geheimen Formeln und Verfahren, Software-Schutzrechten oder Internet-Domainnamen, erzielt werden, und entsprechende buchmässige Kapitalgewinne beträgt (auf Antrag) die Gewinnsteuer xx %.⁷

Konkret sind in einer Spartenrechnung sämtliche Aufwendungen und Erträge für und aus IP-Rechten gesamt- oder pro einzelnes Immaterialgut (oder evtl. pro zusammengehörige Gruppe von Immaterialgütern) gesondert auszuweisen und so das betr. IP-Rechte-bezogene Netto-Spartenergebnis (nachfolgend: Spartenergebnis) zu ermitteln. Dies führt insbesondere hinsichtlich der Allokation von Gemein- und Finanzierungskosten zu einigen Abgrenzungsfragen. Die Thematik ist dabei vergleichbar mit derjenigen beim Beteiligungsabzug, wo grundsätzlich ein objekt- oder quotenmässiger Ansatz offensteht. Ein positives Spartenergebnis wird

dann gesondert mit einem tieferen als dem ordentlichen Steuersatz (nachfolgend: Vorzugssatz) besteuert.

Was den Umgang mit Spartenverlusten anbelangt, sind verschiedene Lösungsansätze denkbar. Um eine Überbesteuerung in der gleichen Steuerperiode und Unternehmung zu vermeiden, wovon vorliegend ausgegangen wird, ist ein Spartenverlust zunächst mit übrigen (Nicht-Sparten-)Gewinnen der gleichen Periode verrechen- und ordentlich vortragbar. Für die Ermittlung künftiger Spartenergebnisse sind jedoch gemäss üblichen Verlustvortragsregelungen frühere Spartenverluste zum Abzug zu bringen. Erst ein solchermassen ermitteltes positives Spartenergebnis berechtigt zu einer Besteuerung mit dem Vorzugssatz. Geregelt ist damit auch der Fall, in dem käuflich erworbene IP-Rechte zunächst auf einen tieferen Buchwert abgeschrieben werden, später jedoch über diesem Buchwert veräussert werden können. Solche wiedereingebrachten Abschreibungen werden somit mit der ordentlichen Gewinnsteuer und nicht mit dem Vorzugssatz belastet. Dies analog zum monistischen System bei der Grundstückgewinnsteuer, welches ebenfalls vorsieht, dass wiedereingebrachte Abschreibungen mit der Gewinn- bzw. der Einkommenssteuer (zu deren Lasten auch abgeschrieben wurde) zu versteuern sind.

3 Beurteilung

3.1 Einführung und Übersicht

3.1.1 Vor- und Nachteile der untersuchten Regelung

Die vorliegend untersuchte Regelung der Besteuerung von Lizenzeneinkünften zu einem gesonderten, tieferen Gewinnsteuersatz hat gegenüber der Vereinnahmung in einer Gesellschaft mit steuerlichem Sonderstatus folgende Vorteile:

- Alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften können für Lizenzeneinkünfte den Vorzugssatz zur Anwendung bringen;
 - damit besteht einerseits keine Notwendigkeit, für das Vereinnahmen dieser Einkünfte eine separate Gesellschaft (mit besonderem Steuerstatus) zu unterhalten;
 - andererseits besteht die Möglichkeit, auch weitere Geschäftstätigkeiten in der betreffenden Gesellschaft auszuüben, was der Gesellschaft mehr Substanz verleiht. Dies ist vor dem Hintergrund der internationalen Anerkennung der Gesellschaft von Vorteil.
- Sowohl in- als auch ausländische Lizenzeneinkünfte können vom Vorzugssatz profitieren.

⁷ Die am 1.1.2011 in Art. 85 Abs. 3 StG NW und § 57a VVzStG NW in Kraft gesetzte Bestimmung weicht gegenüber diesem gutachterlich geprüften Wortlaut – geringfügig – insbesondere dahingehend ab, dass (i) die Ermässigung nur auf Antrag gewährt wird, (ii) die gleichzeitige Besteuerung als Holding- oder Verwaltungsgesellschaft ausgeschlossen wurde, (iii) die Voraussetzungen hinsichtlich der Immaterialgüterrechte umfassender definiert wurden und (iv) sich explizit auch Lizenzenerträge von verbundenen Unternehmen qualifizieren.

- Verluste aus dem Aufbau von IP-Rechten können mit übrigen Einkünften der Gesellschaft verrechnet werden.
- Das für die Verwaltung und Verwertung der Immaterialgüterrechte notwendige Personal kann in der gleichen Gesellschaft beschäftigt werden (was unter dem Status einer Holding- oder Domizilgesellschaft u. U. problematisch ist), womit sich keine Transferpreisfragen zwischen Gruppengesellschaften ergeben.

Mit dieser Regelung werden Lizenzeinkünfte innerhalb der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer isoliert und separat besteuert. Diese Sonderbehandlung kann zu heiklen Abgrenzungsfragen hinsichtlich der Qualifizierung von Einkünften und Aufwendungen führen, insbesondere etwa in der Aufbauphase oder hinsichtlich IP-Rechtebezogener Gemeinkosten. Sodann dürfte die Regelung hinsichtlich der Akzeptanz von Aufwendungen für Lizenzgebühren zu Schwierigkeiten führen: Es ist damit zu rechnen, dass von Lizenzgebührenaufwand betroffene Steuerhoheitsträger bei in den Kanton Nidwalden bezahlten – und dort tiefer besteuerten – Lizenzgebühren die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlung kritischer hinterfragen dürften. Aus der Sicht des Steuerharmonisierungsgedankens entsteht zudem mit einer solchen Sonderbehandlung eine gewisse Entharmonisierung, zumindest solange, als nicht andere Kantone oder gar der Bundesgesetzgeber nachziehen. Hinsichtlich des Steueraufkommens ist voraussichtlich mit Mindereinnahmen bei der Staatssteuer zu rechnen, da IP-Rechte-bezogene Aufwandüberschüsse voll mit ordentlich steuerbaren Erträgen verrechenbar sind, Ertragsüberschüsse aber privilegiert besteuert werden. Längerfristig dürfte wohl die Attraktivität einer solchen Lösung diese Mindererträge kompensieren.

3.1.2 Übersicht der Rechtsgrundlagen und Rechtsfragen

Gemäss Art. 32 der Verfassung des Kantons Nidwalden (KV NW) besteuern Kanton und Gemeinden nach Massgabe der Gesetzgebung das Einkommen und das Vermögen der natürlichen Personen sowie den Ertrag und das Kapital der juristischen Personen. Dabei bestimmt die kantonale Gesetzgebung die weiteren Steuern, die von Kanton oder Gemeinden erhoben werden können. Hinsichtlich des anwendbaren Steuersatzes hält Art. 85 StG NW fest, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Körperschaften gemäss Art. 65 Abs. 1 Ziff. 2 StG NW eine feste Gewinnsteuer von 6 % des Reingewinns entrichten.

Die Kantone sind gemäss Art. 3 BV souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die BV beschränkt ist. Gemäss

Art. 129 Abs. 1 BV legt der Bund die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest und berücksichtigt die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone. Gemäss Abs. 2 erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern sowie auf das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben gemäss dieser Bestimmung insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Sodann hat das kantonale Steuerrecht die Besteuerungsgrundsätze gemäss Art. 127 BV (Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Leistungsfähigkeitsgebot) zu beachten.

Das StHG bestimmt in Art. 1 die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist. Soweit das StHG keine Regelung enthält, sind die Kantone im Rahmen der verfassungsmässigen Vorgaben frei: «Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.»⁸ Der Rahmen für die hier interessierende Steuerberechnung (Bemessung) für die Gewinnsteuer findet sich sodann in Art. 27 f. StHG (während die Steuerpflicht und der Gegenstand der Besteuerung in den vorangehenden Artikeln behandelt werden).

Damit sind den Kantonen bei der Steuergesetzgebung gewisse Schranken gesetzt. Zum einen haben sie den bundesgesetzlichen Anforderungen nach BV und StHG und zum andern den ggf. darüber hinausgehenden Anforderungen des kantonalen Verfassungsrechts Rechnung zu tragen. Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts entfalten dabei kantonale Verfassungsbestimmungen, welche denjenigen der BV entsprechen (gemeint sind im Steuerrecht meist die Grundsätze der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV), keine eigenständige Wirkung.⁹

3.1.3 Regelungen in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien und Spanien

In diesem Abschnitt werden in groben Zügen die gegenwärtig in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien und Spanien für die Verwertung von IP-Rechten angewandten Vorzugssteuerregimes dargestellt.¹⁰ Zwar werden diese Sonderbehandlungen von der EU-Kommission

⁸ Art. 1 Abs. 3 StHG.

⁹ Vgl. etwa BGE 121 I 196 E 2d sowie BGer 1C_412/2007 E 3, 18.7.2008.

¹⁰ Dazu wurde zuletzt am 14.3.2011 auf die Online-Datenbank des IBFD (www.ibfd.org) zurückgegriffen. Für eine vertiefte Analyse dieser Regelungen müssten lokale Spezialisten beigezogen werden, was hier explizit nicht gemacht wurde. Die Darstellung soll lediglich einen gewissen Vergleich mit der im Kanton Nidwalden geltenden Regelung erlauben.

unter dem Aspekt von staatlichen Beihilfen gemäss Art. 107 des Vertrags über die Arbeitsweise der EU (AEUV) (noch) toleriert.¹¹ Es ist jedoch nach hier vertretener Auffassung nicht auszuschliessen, dass die EU-Kommission eines Tages gegen diese Regimes einschreiten wird.

3.1.3.1 Luxemburg

Ab dem 1.1.2008 gewährt das luxemburgische Steuerrecht für entsprechende Erträge und Kapitalgewinne aus IP-Rechten eine Steuerbefreiung von 80 %. Diese Befreiung gilt nur für Nettoeinkünfte, nach Abzug der direkt damit zusammenhängenden Aufwendungen, Wertberichtigungen und Abschreibungen. Zusätzlich können nur Einkünfte aus bestimmten IP-Rechten, nämlich Software-Schutzrechten, Patenten, Marken, Handelsnamen, Domainnamen sowie Mustern und Modellen, von der Befreiung profitieren. Die Regelung erlaubt auch für unternehmensintern verwendete, eigene Patente einen entsprechenden Abzug. Um sich für das Regime zu qualifizieren, muss das IP-Recht nach dem 31.12.2007 erworben oder entwickelt worden sein. Die Regel kann nicht für von verbundenen Unternehmen erworbene IP-Rechte angewandt werden.

3.1.3.2 Niederlande

Aus nach dem 31.12.2009 selbst entwickelten, patentierten IP-Rechten generierte Lizenzeneinkünfte und Kapitalgewinne werden mit einem effektiven Steuersatz von 5 % besteuert. Dieser privilegierte Steuersatz kommt auch zur Anwendung, wenn die Einkünfte aus der Verwertung von F & E-(Forschungs- und Entwicklungs-) Ergebnissen stammen, jedoch kein Patentschutz erlangt wurde. Voraussetzung ist jedoch, dass für diese Einnahmen ein offizielles «F & E-Zertifikat» ausgestellt wurde. Die optional anwendbare Regelung findet keine Anwendung auf Logos und Markenrechte.

3.1.3.3 Belgien

In Belgien beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften können 80 % ihrer von Dritten oder Gruppengesellschaften marktconform vereinnahmten Patentlizenzeinkünfte vom steuerbaren Gewinn abziehen, was zu einem effektiven Steuersatz von 6,8 % führt (20 % von 33,99 %). Das entsprechende Patent muss selbst (weiter-)entwickelt und darf erst ab dem

1.1.2007 verwertet worden sein. Der Abzug ist nicht vortragbar und unterliegt einer Missbrauchsprüfung. Ein entsprechender, marktconformer Abzug kann auch vorgenommen werden, wenn ein eigenes Patent zur eigenen Herstellung von Produkten oder Dienstleistungen verwendet wird.

3.1.3.4 Spanien

Das spanische Steuerrecht gewährt Kapitalgesellschaften eine Steuergutschrift von 25 % (Stand: 2011) der jährlichen F & E-Kosten. Übersteigen die in Spanien oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat angefallenen F & E-Aufwendungen den bisherigen Zweijahresdurchschnitt, so wird im übersteigenden Umfang gar eine 42 %ige Steuergutschrift gewährt. Diese Gutschrift wird jedoch um 65 % aller erhaltenen Subventionen gekürzt. Nicht verwendete Gutschriften können während 15 Jahren vorgetragen werden.

3.2 Vereinbarkeit mit dem Steuerharmonisierungsgesetz

3.2.1 Einleitung

Die Kantone sind gemäss der verfassungsmässig vorgesehenen, föderalen Grundordnung in Art. 3 BV souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist und Rechte nicht auf den Bund übertragen wurden. In Art. 42 Abs. 1 und Art. 43 BV wird dies dahingehend konkretisiert, dass der Bund die ihm in der BV zugewiesenen Aufgaben erfüllt und die Kantone in ihrem Zuständigkeitsbereich (dem übrigen Bereich) bestimmen, welche Aufgaben sie erfüllen. Art. 49 Abs. 1 BV schliesslich regelt den Vorrang des Bundesrechts vor dem kantonalen Recht.

Gemäss Art. 129 Abs. 1 BV legt der Bund die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest und berücksichtigt die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone. Gemäss Abs. 2 erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern sowie auf das Verfahrensrecht und das Strafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Mithin ist das dritte und vorliegend bedeutsame Element der Ausgestaltung der Steuern, die Steuerbemessung, den Kantonen grundsätzlich vorbehalten. Dabei sind allerdings die Grundrechte, für das Steuerrecht insbesondere die in Art. 127 Abs. 2 BV konkretisierten allgemeinen Besteuerungsgrundsätze, zu beachten (s. dazu den nachfolgenden Abschn. 3.3). Die in Art. 129 Abs. 2 BV statuierte kantonale Tarifhoheit stellt dabei einen bedeutenden, «unveräusserlichen» Kerngehalt der föderalen Grundordnung der Schweiz dar.

11 Vgl. etwa die Pressemitteilung der Europäischen Kommission betr. die in Spanien angewandte Regelung (IP/08/216 vom 13.2.2008). Hinsichtlich gruppeninterner Zinszahlungen, zuletzt mit der niederländischen sog. Zinsbox (Groepsrentebox), s. die Pressemitteilung der Europäischen Kommission (IP/09/1100 vom 8.7.2009).

Das Steuerharmonisierungsgesetz bestimmt in Art. 1 die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist. In Übereinstimmung mit Art. 129 Abs. 2 BV hält Art. 1 Abs. 3 StHG fest: «Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.» Trotz dieser klaren Regelung in BV und StHG hat der Bundesgesetzgeber im StHG bewusst in zahlreichen Bereichen in die Tarifhoheit der Kantone eingegriffen. Diese Eingriffe wiegen umso schwerer, als diesem Bundesrecht auch bei Verfassungswidrigkeit (etwa einem Grundrechtsverstoss) aufgrund von Art. 191 BV die Anwendung nicht versagt werden kann.

Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. b StHG erheben die Kantone eine Gewinn- und eine Kapitalsteuer von den juristischen Personen. In Art. 20 ff. StHG wird entsprechend die Steuerpflicht (beschränkte, unbeschränkte, Ausnahmen und Wechsel während der Steuerperiode) und in Art. 24 ff. StHG das Steuerobjekt (gesamter Reingewinn) definiert. Der Rahmen für die hier interessierende Steuerberechnung (Bemessung) für die Gewinnsteuer wird sodann in Art. 27 f. StHG abgesteckt. Unter der Marginalie «Allgemeines» statuiert Art. 27 StHG, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nach dem gleichen Tarif zu besteuern sind. Art. 28 StHG regelt dann unter der Marginalie «Besondere Fälle» die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischten Gesellschaften, um in Abs. 6 festzuhalten, dass «andere Ausnahmen von der ordentlichen Steuerberechnung gemäss Artikel 27 nicht zulässig» sind.

3.2.2 Fragestellung

Das StHG enthält mithin für die hier interessierende Fragestellung der Zulässigkeit eines tieferen als des ordentlich anwendbaren Steuersatzes für eine bestimmte Einkunftsart – hier: Lizenzeinkünfte – keine konkreten Hinweise. Gemäss Verfassungsauftrag und Verfassungsrahmen des StHG sind die Kantone in der Tarifgestaltung (Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge) frei. Entsprechend enthält Art. 27 StHG diesbezüglich auch keine Vorgaben.

Lediglich Art. 28 macht für den Bereich der Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischten Gesellschaften gewisse Vorgaben und schliesst in Abs. 6 «andere Ausnahmen von der ordentlichen Steuerberechnung» aus. Es fragt sich mithin einerseits, ob Art. 28 Abs. 6 StHG grundsätzlich einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren Steuersatz für Lizenzeinkünfte entgegenstehe (s. dazu nachfolgend Abschn. 3.2.3.1).

Andererseits stellt sich die Frage, ob die steuerliche Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart eine unzu-

lässige Ausklammerung aus der Bemessungsgrundlage und Unterstellung unter einen reduzierten Tarif darstelle. Hinsichtlich der Teilbesteuerung von Dividenden vertritt etwa Behnisch die Auffassung, dass es sich dabei um eine harmonisierungswidrige Regelung handle, wofür im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II (für viele Kantone nachträglich) mit Art. 7 Abs. 1 StHG die notwendige Grundlage geschaffen worden sei¹² (s. dazu nachfolgend Abschn. 3.2.3.1).

3.2.3 Beurteilung

3.2.3.1 Vereinbarkeit mit Art. 28 Abs. 6 StHG

Art. 28 StHG regelt unter der Marginalie «Besondere Fälle» die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischten Gesellschaften. Die Abs. 2 - 5 verpflichten die Kantone, den Beteiligungsabzug sowie die spezielle Besteuerung von Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften einzuführen und setzen den entsprechenden Rahmen. Abs. 6 statuiert sodann, dass «andere Ausnahmen von der ordentlichen Steuerberechnung gemäss Artikel 27 nicht zulässig» sind.

Art. 27 Abs. 1 StHG statuiert, dass «Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (...) nach dem gleichen Tarif besteuert» werden. Nach Art. 27 Abs. 2 StHG werden «allfällige Minimalsteuern auf Ersatzfaktoren (...) an die Gewinn- und Kapitalsteuern angerechnet». Art. 28 Abs. 2 - 5 StHG haben aber weder mit der Minimalsteuer noch mit der Ausnahme vom Grundsatz, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nach dem gleichen Tarif besteuert werden, etwas zu tun oder beziehen sich auf diese Regelung. Der Wortlaut von Art. 28 Abs. 6 StHG ergibt daher keinen Sinn. Insbesondere erweist sich der Verweis auf Art. 27 StHG als inhaltsleer.¹³

Die Botschaft hält fest, dass «entsprechend dem verfassungsmässigen Vorbehalt der kantonalen Tarifhoheit (...) das Steuerharmonisierungsgesetz keine Vorschriften, welche den Kantonen die Übernahme eines bestimmten Tarifsystems für die Berechnung der Gewinnsteuer vorschreiben würde», enthalte.¹⁴ Weiter führt die Bot-

¹² BEHNISCH, Art. 129 BV N 28.

¹³ Vgl. auch WALDBURGER, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz. Kantonale Freiräume bei der Ausgestaltung des Holding- und Domizilprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes, 27.

¹⁴ Botschaft Steuerharmonisierung, 114. Vor Einführung des StHG kannten die Kantone die unterschiedlichsten Formen von Steuerprivilegien für Holding- und Domizilgesellschaften. Alle Kantone privilegierten Gesellschaften, welche die Verwaltung von Beteiligungen zum Hauptzweck hatten. Mit der steuerlichen Sonderbehandlung sollte die wirtschaftliche Mehrfachbelastung beseitigt werden, die sich aus der Besteuerung der Holdinggesellschaft und deren Beteiligungen ergab. Neben den Holdinggesellschaften bevorzugten die meisten Kantone auch Domizilgesellschaften (Gesellschaften, die

schaft zu Art. 31 E-StHG (entsprechend dem heutigen Art. 28 StHG) aus: «Artikel 31 ordnet abschliessend (vgl. Abs. 5 [Anm. des Autors: Abs. 5 entspricht dem heutigen Abs. 6]), unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang den Gesellschaften mit Beteiligungen (Abs. 1) sowie den Holding- und Domizilgesellschaften (Abs. 2 und 3) steuerliche Vergünstigungen einzuräumen sind.»¹⁵ Weitere Hinweise ergeben sich auch nicht aus den parlamentarischen Beratungen und den Protokollen der vorberatenden Kommissionen.¹⁶ Mit anderen Worten bedeutet Abs. 6, dass für Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften, d. h. Gesellschaften, die entweder Beteiligungen halten oder eine überwiegend auslandbezogene Geschäftstätigkeit betreiben, die Regelung einer steuerlichen Sonderbehandlung in Art. 28 StHG eine abschliessende Ordnung darstellt.¹⁷ Die beschränkte Wirkung von Abs. 6 auf die in Art. 28 StHG geregelten Fälle (Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften) ergibt sich auch aus dessen systematischer Stellung im gleichen Artikel und im Anschluss an diese Regelungen. Soweit es sich dabei um einen (an sich verfassungswidrigen) Eingriff in die Tarifhoheit der Kantone handelt,¹⁸ erfolgte dieser Eingriff bewusst; er muss aber, entsprechend dem Ausnahmecharakter, auch entsprechend eng interpretiert werden. Damit verbietet Art. 28 Abs. 6 StHG für die genannten Geschäftstätigkeiten (Halten von Beteiligungen oder

überwiegende auslandbezogene Geschäftstätigkeit) weitere oder andere steuerliche Sonderbehandlungen. Für die vorliegend zu beurteilende Frage der tarifarischen Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart (es geht weder um eine Beteiligungsgesellschaft noch um eine Gesellschaft mit überwiegend auslandbezogener Geschäftstätigkeit; auch geht es nicht um die integrale Sonderbehandlung eines Steuersubjekts) lässt sich nach hier vertretener Auffassung aus Art. 28 Abs. 6 StHG kein Verbot ableiten. Mithin gilt hier der allgemeine Grundsatz der Tarifhoheit der Kantone.

3.2.3.2 Vereinbarkeit mit dem harmonisierten Steuergegenstand

3.2.3.2.1 Einleitung und Grundsätze

Gemäss Art. 24 StHG unterliegt der gesamte Reingewinn der Gewinnsteuer. Es stellt sich vorliegend die Frage, ob die steuerliche Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart als unzulässige Ausklammerung (und steuerliche Sonderbehandlung) eines an sich ungeteilten Steueroobjekts beurteilt werden müsse. Behnisch vertritt zumindest hinsichtlich der von den Kantonen autonom eingeführten Teilbesteuerung von Dividenden die Auffassung, dass es sich dabei um harmonisierungswidrige Regelungen handle, wofür erst im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II (für viele Kantone nachträglich) mit Art. 7 Abs. 1 StHG die notwendige Grundlage geschaffen worden sei.¹⁹

Gemäss Art. 129 Abs. 2 BV erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern sowie auf das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Mithin ist das dritte Element der Ausgestaltung der Steuern, die Steuerbemessung, grundsätzlich den Kantonen vorbehalten. Dies wird auch in Art. 1 Abs. 3 StHG bestätigt: «Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.» Anderweitige Vorgaben hinsichtlich des auf bestimmte Einkünfte anwendbaren Steuersatzes bestehen, entsprechend der Tarifautonomie der Kantone, zu Recht nicht.

Bei der Festlegung eines für eine bestimmte Einkunftsart (hier: Lizenzeinkünfte) anwendbaren Steuersatzes durch den kantonalen Gesetzgeber handelt es sich grundsätzlich um eine tarifarische Massnahme, für welche die Kantone gemäss Wortlaut von Bundesverfassung und StHG frei sind. Mithin stehen ihr Wortlaut der hier unter-

zur Hauptsache oder ausschliesslich im Ausland tätig waren). Während Holdinggesellschaften auf kantonaler Ebene idR von der Gewinnsteuer befreit waren, schuldeten Domizilgesellschaften entweder ebenfalls keine oder aber eine ermässigte kantonale Gewinnsteuer. Beide Gesellschaften profitierten von einer reduzierten Kapitalsteuer.

Der Gesetzgeber entschied sich trotz internationaler Kritik zur Weiterführung dieser traditionellen Sonderbehandlungen. Insbesondere wollte er den Interessen der Wirtschaft entgegenkommen und verhindern, dass die bestehenden Holding- und Verwaltungsgesellschaften aus der Schweiz abwanderten. Sachlich wurde die Weiterführung der Steuerprivilegien damit gerechtfertigt, dass das unilaterale schweizerische Recht keine Massnahme kennt, um die internationale Doppelbesteuerung auch ohne Doppelbesteuerungsabkommen zu vermeiden. Das Holdingstatut sollte demnach die wirtschaftliche Mehrfachbelastung vermeiden.

Die in Art. 31 E-StHG (heute Art. 28 StHG) schliesslich festgelegte einheitliche Ordnung sollte diese Sonderbehandlung jedoch in klar umgrenztem Rahmen vereinheitlichen und damit die Steuerkonkurrenz unter den Kantonen eindämmen (Botschaft Steuerharmonisierung, 62 f.).

15 Botschaft Steuerharmonisierung, 115.

16 Vgl. WALDBURGER, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz. Kantonale Freiräume bei der Ausgestaltung des Holding- und Domizilprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes, 26 ff., insbes. Fn 23.

17 Vgl. auch WALDBURGER, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, 27; DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, Art. 28 StHG N 163.

18 Vgl. WALDBURGER, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, 24 ff.

19 BEHNISCH, Art. 129 BV N 28.

suchten Besteuerung von Lizenzeinkünften zu einem Vorzugssatz nicht entgegen.

Indem jedoch das StHG in Art. 24 das Steuerobjekt, den «gesamten Reingewinn» (zu welchem ggf. auch Lizenzeinkünfte beitragen), verbindlich definiert, steht es den Kantonen nicht frei, auf eine Besteuerung dieser Einkünfte zu verzichten. Dies wäre aber der Fall, wenn ein Kanton, kraft seiner Tarifhoheit, den Steuertarif bei 0 % festlegen würde. Nach hier vertretener Auffassung wäre eine solche «tarifarische» Massnahme mit Art. 24 StHG unvereinbar. Entsprechend sind Lizenzeinkünfte tatsächlich zu besteuern und muss der anwendbare Steuersatz grösser als 0 % sein. Eine vergleichbare Diskussion wird gegenwärtig hinsichtlich der in Art. 29 StHG für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zwingend vorgesehenen Kapitalsteuer geführt. Die Kantone sind lediglich in der Bestimmung von deren Höhe frei.²⁰ Die Entwicklung der vergangenen Jahre hat gezeigt, dass die Kantone ihre Kapitalsteuern massiv, auf zum Teil nur noch symbolische Steuersätze, gesenkt haben,²¹ ohne dass dies unter Harmonisierungsgesichtspunkten bisher zu eingehenden Diskussionen Anlass gegeben hätte.

Aus der Tatsache, dass der Bundesgesetzgeber in verschiedenen anderen Bereichen in die Tarifhoheit der Kantone eingegriffen hat,²² kann für die vorliegende Frage nichts abgeleitet werden. Diese punktuellen Eingriffe in die Tarifhoheit ändern nichts an der grundsätzlichen Souveränität der Kantone hinsichtlich der Tarife. Indem solche StHG-Bestimmungen an sich gegen die in der BV niedergelegten Grundsätze verstossen, ist deren Anwendungsbereich ausserdem eng auszulegen.

3.2.3.2.2 Tragweite kantonaler Tarifhoheit

Mit der Feststellung, die Kantone verfügten über die Steuertarifhoheit, ist die einleitend formulierte Frage, ob die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf verschiedene Netto-Erträge eine nach StHG unzulässige Ausklammerung (und steuerliche Sonderbehandlung) einzelner Elemente des Steuerobjekts darstelle, noch nicht beantwortet. Konkret zu beurteilen bleibt, ob sich über den blossen Wortlaut des StHG hinaus – und damit für die Kantone ebenfalls zwingend – trotz der grundsätzlichen Tarifhoheit Einschränkungen in der Ausgestaltung der Steuertarife und vor allem ein Verbot der

Anwendung eines gespaltenen Tarifs für verschiedene Erträge ergeben.

Untersucht man die *Materialien zum StHG*, so finden sich in der Botschaft aus dem Jahr 1983 Überlegungen zu verschiedenen Forderungen der Wirtschaft zur Aufnahme von Massnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und Anteilsinhaber in das StHG. Unter anderem wurde dabei auch die Methode des gespaltenen Steuersatzes diskutiert, bei welcher Kapitalgesellschaften bei Ausschüttungen von einem im Vergleich zum übrigen Ertrag tieferen Steuersatz hätten profitieren sollen. Eine solche Bestimmung wurde jedoch nicht ins StHG aufgenommen, da gemäss einhelliger Auffassung der Koordinationskommission, der Expertenkommission für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sowie der Finanzdirektorenkonferenz vorfrageweise eine solche StHG-Regelung als gegen die verfassungsmässige Tarifautonomie der Kantone verstossend beurteilt wurde.²³

Im Zeitpunkt der Einführung des StHG war man sich damit überwiegend einig, dass die Einführung eines gespaltenen Steuersatzes eine tarifarische Massnahme darstelle und als solche in die alleinige Kompetenz der Kantone falle. Als Umkehrschluss muss daraus folgen, dass die Kantone frei sind, einen solchen gespaltenen Steuersatz einzuführen. (Eine solche Regelung wurde denn auch per 1.1.2011 in das Steuergesetz des Kantons Appenzell Innerrhoden eingefügt, ohne dass hier die StHG-Konformität Anlass zu Diskussionen gegeben hätte.) Dies muss nach hier vertretener Auffassung entsprechend auch für die vorliegend zu prüfende Massnahme eines gespaltenen Steuersatzes für Lizenz- und übrige Einkünfte gelten.

Dabei spielt es nach hier vertretener Auffassung auch keine Rolle, dass die Methode des gespaltenen Steuersatzes einem u. U. als höherwertig einzustufenden Ziel, der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, dient und sich damit diese Massnahme erleichtert rechtfertigen

20 Vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, 4811.

21 S. die Zusammenstellung der aktuellen Steuersätze in HINNY, Steuerrecht 2011, 1945.

22 So z. B. bei der Besteuerung der Ehegatten gemäss Art. 11 Abs. 1 StHG, bei der Besteuerung von Vorsorgeleistungen gemäss Art. 11 Abs. 2 und 3 StHG oder im Rahmen des oben erwähnten Art. 28 StHG.

23 Botschaft Steuerharmonisierung, 56: «Für das Steuerharmonisierungsgesetz stellt sich indessen die verfassungsrechtliche Vorfrage, ob der Bundesgesetzgeber ermächtigt ist, den Kantonen und Gemeinden Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung vorzuschreiben. In einem Bericht vom 15. April 1980 hat die Koordinationskommission diese Frage verneint, da es sich um eine tarifarische Frage handle, deren Regelung dem Bundesgesetzgeber verfassungsrechtlich (Art. 42^{quinquies}) entzogen sei. Die Finanzdirektorenkonferenz hat sich dieser Auffassung stillschweigend angeschlossen (...). Auch im Bericht der Expertenkommission für die Milderung der steuerlichen Doppelbelastung (S. 115) wird eingeräumt, dass die Variante des gespaltenen Steuersatzes für das StHG aus verfassungsrechtlichen Gründen ausscheidet.» Vgl. auch STAEHELIN, Milderung der steuerlichen Doppelbelastung, 251 f.

lässt. Wie sich nämlich den Materialien entnehmen lässt, war damals die wirtschaftliche Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und Anteilsinhaber unter dem klassischen System vom Gesetzgeber explizit gewollt, und weder die Koordinationskommission noch die Finanzdirektorenkonferenz wollten eine solche Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, da die Doppelbelastung offenbar für die Wahl der Rechtsform nicht ins Gewicht falle.²⁴ Qualitativ macht es für die hier vorgenommene Beurteilung somit keinen Unterschied, ob ein gespaltener Steuersatz für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung oder – aus anderen Gründen – für die gesonderte Besteuerung von Lizenz Einkünften verwendet wird. Massgebend ist im hier relevanten Kontext einzig, dass es sich bei der Einführung eines gespaltenen Steuersatzes um eine tarifarische Massnahme handelt, die nach damaliger Auffassung in die ausschliessliche Kompetenz der Kantone fällt. Sollte dennoch die Auffassung vertreten werden, dass ein gespaltener Steuersatz einem solchen «höherwertigen» Ziel dienen müsse, so können hier die Vorbelastung von Lizenzgebühren durch ausländische, nicht erstattbare Quellensteuern und andere unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip relevante Aspekte (s. dazu unten) ins Feld geführt werden.

Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren hat zwecks Klärung verschiedener Fragen zur Umsetzung des StHG im kantonalen Recht die Kommission Steuerharmonisierung eingesetzt. Diese hat sich im Sinn eines Gutachtens u. a. mit dem Freiraum der Kantone in tariflicher Hinsicht, etwa der Frage der Zulässigkeit des gespaltenen Steuersatzes, auseinandergesetzt. Dabei ist zu erwähnen, dass das StHG bereits bei seiner Einführung Regelungen enthielt, welche – als Eingriff in die Tarifhoheit – eine gesonderte Besteuerung bestimmter Einkünfte vorsah: Art. 11 Abs. 3 StHG sieht für Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen sowie für Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile eine gesonderte Besteuerung mit einer vollen Jahressteuer vor. Die Frage des Freiraums der Kantone für weitere solche Sonderregelungen wurde 1994 von der Kommission Steuerharmonisierung intensiv diskutiert. Eine Mehrheit der Kommission hat sich dabei gegen weitere Sonderveranlagungen von bestimmten Einkommensbestandteilen ausgesprochen. Sie beruft sich dabei «auf den Wortlaut des Gesetzes und die Erwägung, dass die Umschreibung des steuerbaren Einkommens und die steuerliche Behandlung seiner Bestandteile durch das StHG abschliessend geregelt» seien. Demgegenüber hat sich eine Kommissionsminderheit für die Zulässigkeit der Besteuerung von bestimmten Einkommenszuflüssen (etwa Lotteriegewinnen) mit einem sepa-

raten Steuersatz ausgesprochen. «Ausgeschlossen sei jedoch in jedem Fall eine Ordnung, die einer Objektsteuer auf solchen Einkünften gleichkäme.»²⁵ Als Objektsteuer gilt gemeinhin eine Steuer, welche «ein einzelnes Steuerobjekt ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts»²⁶ belastet. Dies ist bei der vorliegend zu untersuchenden Massnahme nicht der Fall, indem einerseits nur Netto-Lizenz Einkünfte (nach Abzug der damit zusammenhängenden Aufwendungen) besteuert werden und andererseits ein Aufwandüberschuss der Sparte IP-Rechte mit den übrigen Einkünften der Kapitalgesellschaft verrechenbar ist, womit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts ohne weiteres Rechnung getragen wird. Die Kommission Steuerharmonisierung war sich mithin in dieser Frage nicht einig.

In der *Literatur* haben sich, soweit ersichtlich, bisher einzig Behnisch, Reich und Vallender konkreter mit den hier interessierenden Fragestellungen auseinandergesetzt. Behnisch hält ohne nähere Begründung die Teilbesteuerung von Dividenden durch Ausklammerung aus der Bemessungsgrundlage und Unterstellung unter einen reduzierten Tarif für bundesrechtswidrig. In einer eingehenden Analyse vertritt Reich demgegenüber die Auffassung, dass die Kantone zur Setzung eines bestimmten Vorzugstarifs für Beteiligungseinkünfte kompetent sind.²⁷ Gemäss Vallender sind generell «Fragen der Belastung – in einem weiteren Sinn verstanden – Sache der Stimmbürgerinnen und Stimmbürger in den Kantonen.»²⁸ «Die Kantone sind frei, die vorgeschriebenen Steuern zu senken und andere bestehende Steuern und Abgaben zu erhöhen oder neue Abgaben (z. B. Lenkungsabgaben) einzuführen.»²⁹ Konkreter nimmt er dann zu verschiedenen möglichen Massnahmen der Kantone Stellung. Klar scheint für ihn zu sein, dass die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung zwischen Aktionär und Aktiengesellschaft im Wege tarifarischer Massnahmen mildern dürfen. Einer Zusatzwertung bedarf für ihn die «völlige oder teilweise Nichtbesteuerung von Dividenden beim Empfänger».³⁰ Mithin spiegelt sich die damalige Uneinigkeit der Kommission Steuerharmonisierung auch in der Literatur.

24 Botschaft Steuerharmonisierung, 58 f.

25 Bericht Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, 21 f.

26 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 3 Rz 85.

27 REICH/PIPPIG, Die Finanzverfassung, 74 ff. mwH.

28 VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, 273.

29 VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, 275.

30 VALLENDER, Mittelbare Rechtsetzung im Bereich der Steuerharmonisierung, 445.

Das *Bundesgericht* hat sich in seinen Entscheiden vom 25.9.2009 mit kantonalen Regeln der Dividenden-Teilbesteuerung befasst.³¹ Konkrete Aussagen zur hier interessierenden StHG-Frage finden sich in den Urteilen jedoch nicht. Demgegenüber hatte sich das Bundesgericht im «Obwaldner Entscheid» zur StHG-Konformität des dort gerügten degressiven Steuertarifs zu äussern. Die Kläger machten dabei geltend, das StHG regle die zum Zweck der Wirtschaftsförderung zulässigen Massnahmen abschliessend. Das Bundesgericht nahm dazu wie folgt Stellung: «Die Tarifhoheit, das heisst die Kompetenz, die Steuertarife zu erlassen, ist den Kantonen ausdrücklich vorbehalten (Art. 129 Abs. 2 BV, Art. 1 Abs. 3 StHG). Sie haben dabei allerdings die Grundrechte zu beachten. Es kann aber keine Rede davon sein, es handle sich um (Anm. des Autors: im StHG abschliessend geregelte) Steuervergünstigungen im Sinne von Art. 5 StHG oder um allgemeine Abzüge nach Art. 9 StHG, wenn bei der Ausgestaltung des kantonalen Steuertarifs Förderungsmotive einfließen.»³² Mithin scheint das Bundesgericht die Auffassung zu vertreten, dass Kantone bei der Tarifgestaltung frei seien, wirtschaftsfördernde Aspekte einfließen zu lassen.

Seit der Einführung des StHG und den oben erwähnten Sitzungen der Kommission Steuerharmonisierung im Jahr 1994, aus welchen die aufgeführten Stellungnahmen stammen, hat sich in der Schweizer Steuerlandschaft ausserdem einiges bewegt. So wurden erst kürzlich spezielle (Sonder-)Steuersatz für kleine Arbeitsentgelte³³ und, gar ohne Grundlage im StHG, in den meisten Schweizer Kantonen für Dividendenerträge eingeführt.³⁴ Dabei wurden Fragen der Einheit der Bemessungsgrundlage oder der Kompetenz der Kantone zum Erlass solcher Bestimmungen nicht (oder zumindest nicht wahrnehmbar) thematisiert. Auch die Frage der Kompetenz der Kantone für die Einführung eines speziellen Tarifs war kein Thema.

Heute gibt es für die verschiedensten Einkunftsarten unterschiedliche steuerliche *Sonderregelungen*. Bei einer Mehrzahl dieser Massnahmen wird, wie bei der vorliegend zu prüfenden, eine bestimmte Einkunftsart mit einem speziellen Tarif besteuert. Die nachfolgende Aufstellung soll illustrieren, dass eine tarifliche Sonderbehandlung im Schweizer Steuerrecht durchaus nicht unüblich ist:

- So für Beteiligungserträge, wo auf Ebene von Kapitalgesellschaften zur Vermeidung der wirtschaftlichen Mehrfachbelastung von Unternehmensgewinnen der *Beteiligungsabzug* zu einer Ermässigung der Gewinnsteuer und faktisch zu einer weitgehenden Freistellung der Beteiligungserträge führt.³⁵ Dabei ist irrelevant, ob tatsächlich eine wirtschaftliche Mehrfachbelastung vorliegt. So kommen auch Dividendeneinkünfte, welche von einer Beteiligung in einer off-shore-Jurisdiktion vereinnahmt werden, in den Genuss des Beteiligungsabzugs, obwohl keine steuerliche Vorbelastung besteht. Der Beteiligungsabzug führt nicht direkt zu einer tariflichen Entlastung, sondern zu einer Reduktion der Steuer.
- Ebenfalls für Beteiligungserträge gilt für natürliche Personen das *Teilbesteungsverfahren*.³⁶ Dabei werden auf Bundesebene Beteiligungserträge (und Kapitalgewinne im Geschäftsvermögen) aus qualifizierten Beteiligungen nur im Umfang von 60 % (50 % im Geschäftsvermögen) in die Bemessungsgrundlage einbezogen. In allen Kantonen (ausser dem Kanton Neuenburg, welcher die Einführung für 2013 plant) gelten entsprechende Regelungen, wobei idR ein reduzierter Tarif zur Anwendung gelangt, z. T. aber auch die Bemessungsgrundlage reduziert wird. Studien zeigen, dass die solchermaßen vorgesehene Entlastung weiter geht als es die zu vermeidende wirtschaftliche Doppelbelastung³⁷ erfordern würde und damit diese Einkunftsart privilegiert wird. Die Teilbesteuerung wurde in den meisten Schweizer Kantonen ohne eine entsprechende Grundlage im StHG eingeführt, ohne dass die StHG-Konformität je zu grösseren Diskussionen Anlass gab. Auch in den zu diesen Regelungen ergangenen Bundesgerichtsentscheiden wurde zwar die Frage Verfassungsmässigkeit, nicht aber diejenige der StHG-Konformität diskutiert.
- Im Kanton Appenzell Innerrhoden wird seit dem 1.1.2011 gemäss Art. 67 Abs. 2 StG AI bei im Folgejahr *ausgeschütteten Gewinnen* die Gewinnsteuer um 50 % reduziert (zu den Ausführungen in der Botschaft StHG zur Zulässigkeit eines solchen gespaltenen Steuersatzes s. oben).
- Im Kanton Nidwalden wird gemäss Art. 40 Abs. 4 StG NW für übrige (gemeint ist gegenüber den in Abs. 3 erwähnten Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen) *Erträge aus beweglichem Vermögen* die Einkommensbesteuerung um 20 % reduziert.
- Verschiedene gesonderte Steuertarife gibt es sodann im Bereich der «Auszahlung» von *Vorsorgeleistungen*

31 S. die Entscheide zu den Kantonen Bern und Schaffhausen: BGer 2C_274/2008, 25.9.2009; BGer 2C_49/2008, 25.9.2009.

32 BGer 2P.43/2006 E 4, 1.6.2007 (auch publiziert als BGE 133 I 206).

33 Art. 37a DBG und 11 Abs. 4 StHG.

34 Für eine Übersicht s. HINNY, Steuerrecht 2011, 1938.

35 Art. 69 f. DBG und 28 Abs. 1 und 1^{bis} StHG.

36 Art. 18b und 20 Abs. 1^{bis} DBG und 7 Abs. 1 StHG.

37 Gutachten Teilbesteuerung von Dividenden, 19 ff.

gen im weitesten Sinn (Art. 37 und 38 DBG). Per 1.1.2009 wurde in diesem Zusammenhang die neueste dieser Sonderregelungen in Art. 11 Abs. 5 StHG (Umsetzung durch die Kantone gemäss Art. 72h StHG bis spätestens 1.1.2011) eingeführt, welche in Art. 37b DBG auch auf Bundesebene per 1.1.2011 eingeführt wurde.³⁸ Dabei werden *Liquidationsgewinne* von selbständig Erwerbenden mit einem gesonderten, tieferen Tarif besteuert.

- Eine Reihe von tarifarischen Sonderbehandlungen einzelner isolierter Einkunftsarten – unabhängig von der gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – gibt es auch im Bereich der *Quellensteuer* von nicht ansässigen natürlichen Personen (Arbeitnehmer, Verwaltungsräte, Künstler und Sportler). Zuletzt wurde hier mit Art. 37a DBG selbst für ansässige Personen mit kleinem Arbeitsentgelt eine neue tarifliche Sonderregelung für ein spezifisches Einkommen geschaffen, wobei dieses Einkommen aus der allgemeinen Bemessungsgrundlage ausgeklammert und mit einem Vorzugssatz besteuert wird.
- Eine gesonderte und andersartige Besteuerung erfolgt sodann traditionell im Bereich des *Einkommens aus Grundeigentum*. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von in der Schweiz belegenem Grundeigentum werden dabei im monistischen System auch auf Stufe der Kapitalgesellschaft aus der allgemeinen Bemessungsgrundlage des gesamten Reingewinns ausgeklammert und separat mit der je nach Belegenheitsort, Gewinnhöhe und Haltedauer gegenüber der Gewinnsteuer höheren oder tieferen Grundstückgewinnsteuer belegt.³⁹

3.2.3.2.3 Umgehung der Harmonisierung des Steuerobjekts?

Ein mit der vorliegend untersuchten Massnahme vergleichbarer Effekt könnte durch einen nur teilweisen Einbezug von Lizenzeinkünften in die Bemessungsgrundlage erreicht werden, womit (zumindest vordergründig) in den vom StHG zwingend festgelegten Bereich des Steuerobjekts eingegriffen würde. Eine solche Massnahme steht hier jedoch nicht zur Diskussion, weshalb hierzu einzig zu prüfen ist, ob die Besteuerung von Lizenzeinkünften mit dem Vorzugssatz allenfalls als Umgehung der Harmonisierung des Steuerobjekts (d. h. des Reingewinns, zu welchem ggf. auch Lizenzeinkünfte beitragen) beurteilt werden könnte. Die Frage der Zulässigkeit (i) eines gesonderten Steuersatzes für eine

bestimmte Einkunftsart (gespaltener Steuersatz) oder (ii) der Reduktion der Bemessungsgrundlage aufgrund der kantonalen Tarifautonomie hat sich bereits bei der Diskussion von Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaft und natürlichen Personen gestellt. Die Kantone haben denn auch – ohne dass eine entsprechende StHG-Bestimmung existierte – verschiedene Ansätze gewählt: Eine Mehrzahl der Kantone hat sich dabei für das Teilsatzverfahren (Reduktion beim Tarif) ausgesprochen. Eine Minderheit hat eine Reduktion der Bemessungsgrundlage vorgesehen.⁴⁰ Für die hier zu untersuchende Massnahme kann zunächst festgestellt werden, dass es um eine Reduktion des anwendbaren Tarifs und damit eine tarifarische Massnahme geht, für welche den Kantonen die Tarifhoheit zusteht. In der Botschaft zum StHG findet sich die Aussage (der Koordinationskommission, welche von der Finanzdirektorenkonferenz übernommen wurde), dass es mit der verfassungsmässigen Tarifhoheit der Kantone unvereinbar wäre, den Kantonen Vorschriften für eine tarifarische Massnahme zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung zu machen.⁴¹ Dieser Auffassung hatte sich offenbar auch die Expertenkommission für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung angeschlossen. Diese hielt auch dafür, «der Gesetzgeber könne den Kantonen den Abzug einer Normaldividende (Anm. des Autors: von der Bemessungsgrundlage) verbindlich vorschreiben».⁴² Mithin war man diesbezüglich offenbar der Auffassung, dass es für die Frage der Qualifikation als zulässige tarifarische Massnahme auf die formale Ausgestaltung als tarifarische oder als Steuerobjektmassnahme ankomme. Dem wird in der Botschaft jedoch entgegengehalten, dass eine solche Massnahme «stark in den den Kantonen nach Artikel 42^{quinquies} BV vorbehaltenen Bereich der Tarifhoheit eingreife».⁴³ Aus dem Gesagten lässt sich schliessen, dass die Tarifhoheit der Kantone über bloss formal tarifarische Massnahmen hinausgeht und auch Massnahmen beschlägt, welche eine ähnliche Wirkung entfalten. Mithin wird die Eingriffsmöglichkeit des Bundesgesetzgebers in die verfassungsmässig garantierte Tarifhoheit richtigerweise eng und die Gestaltungsfreiheit der Kantone weit verstanden. Die vorliegend zu untersuchende Massnahme kann damit auch nicht als Umgehung des im StHG vorgegebenen Steuerobjekts aufgefasst werden.

38 BRB zum Unternehmenssteuerreformgesetz II.

39 Art. 12 Abs. 4 StHG. Die Unvereinbarkeit dieser Objektsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wurde erst kürzlich vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich bestätigt: VGer ZH SB 2009.00079, 25.8.2010.

40 Vgl. die Zusammenstellung bei HINNY, Steuerrecht 2011, 1938 f.

41 Botschaft Steuerharmonisierung, 56.

42 Botschaft Steuerharmonisierung, 56 f.

43 Botschaft Steuerharmonisierung, 58.

3.2.4 Zusammenfassung

Abschliessend lässt sich aus dem Gesagten hinsichtlich der Zulässigkeit eines gespaltenen Steuersatzes bzw. der vorliegend beurteilten Besteuerung von Lizenzeinkünften mit einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren Steuersatz Folgendes festhalten:

- Gemäss dem Wortlaut der Bundesverfassung und des Steuerharmonisierungsgesetzes handelt es sich um eine tarifarische Massnahme, für welche die Kantone souverän sind.
- Art. 28 Abs. 6 StHG verbietet für Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften weitere oder andere steuerliche Sonderbehandlungen. Für die vorliegend zu beurteilende Frage der tarifarischen Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart (es geht weder um eine Beteiligungsgesellschaft noch um eine Gesellschaft mit überwiegend auslandbezogener Geschäftstätigkeit; auch geht es nicht um die integrale Sonderbehandlung eines Steuersubjekts, wie dies bei den Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus der Fall ist) lässt sich aus dieser Bestimmung nach hier vertretener Auffassung nichts ableiten.
- Aus den Materialien zum StHG (insbesondere der Botschaft) lässt sich schliessen, dass die Einführung eines gespaltenen Steuersatzes in den Bereich der Tarifhoheit der Kantone fällt. Im Jahr 1994 hat sich eine Mehrheit der von der Finanzdirektorenkonferenz eingesetzten Kommission Steuerharmonisierung (welche verschiedene Fragen zur Umsetzung des StHG im kantonalen Recht zu prüfen hatte) gegen eine Sonderveranlagung bestimmter Einkommensbestandteile ausgesprochen. Eine Minderheit hat sich für die Zulässigkeit ausgesprochen, soweit es sich nicht um eine reine Objektsteuer handelt. (Die Uneinigkeit der Kommission Steuerharmonisierung spiegelt sich ausserdem auch in den wenigen Literaturstellen zu dieser Frage.) Seit dieser Zeit wurden – entgegen der damaligen Empfehlung der erwähnten Kommissionmehrheit – eine ganze Reihe solcher Sonderveranlagungen für bestimmte Einkunftsarten im kantonalen Recht gesetzlich eingeführt; meist jedoch nachträglich auch im StHG. Insbesondere die zuletzt eingeführte Teilbesteuerung von Dividenden wurde in den meisten Kantonen vor dem Vorliegen einer «StHG-Ermächtigung» eingeführt, ohne dass dabei die Frage der Tarifhoheit angeschnitten worden wäre.
- Während das Bundesgericht in den kürzlich ergangenen Entscheiden zur Teilbesteuerung die Frage der StHG-Konformität nicht thematisierte, hat es im Jahr 2007 festgehalten, dass es den Kantonen unbenom-

men sei, bei der Tarifgestaltung Aspekte der Wirtschaftsförderung einfließen zu lassen.

Zusammenfassend fällt gemäss Wortlaut (von Bundesverfassung und Steuerharmonisierungsgesetz) und Materialien die Anwendung eines Vorzugssteuersatzes auf Lizenzeinkünften in den Bereich der Tarifhoheit der Kantone. Literatur und Kommission Steuerharmonisierung sind in der Frage uneins. Die Realität der letzten Jahre zeigt – aus den verschiedensten Gründen sowohl mit als auch ohne StHG-Grundlage – eine Tendenz zur Sonderbesteuerung von bestimmten Einkommensbestandteilen. Auch das Bundesgericht scheint den Kantonen hier einen gewissen Freiraum zuzubilligen. Vorliegend wird aus diesen Gründen – und vor dem Hintergrund der expliziten Souveränität der Kantone in Tariffragen – die Auffassung vertreten, dass es in der Kompetenz des Kantons Nidwalden liegt, Lizenzeinkünfte mit einem Vorzugssteuersatz zu besteuern, sofern dieser Steuersatz nicht 0 % beträgt oder sehr nahe bei 0 % liegt. Weitere Einschränkungen ergeben sich für die Frage der Tarifgestaltung aus dem StHG nicht. Mit Reich sei hier damit dem Freiraum der kantonalen Laboratorien zur Förderung von steuergesetzlicher Innovation das Wort geredet.⁴⁴

3.3 Vereinbarkeit mit den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen

3.3.1 Einführung: Besteuerungsgrundsätze

Gemäss Art. 129 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 3 StHG ist die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge Sache der Kantone (s. dazu die vorangehenden Abschnitte). Der Gesetzgeber hat dadurch «den Steuererwerb bezüglich der kantonalen Steuersätze bewusst bejaht und damit erhebliche Belastungsdifferenzen unter den Kantonen in Kauf genommen».⁴⁵ Diese haben dabei aber die verfassungsmässigen Grundrechte zu beachten.⁴⁶

44 REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, 614.

45 CAGIANUT/CAVELTI, Degressive Steuersätze. Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Überlegungen, 152, unter Verweis auf BEHNISCH, Art. 129 BV N 26.

46 Vgl. dazu die Auffassung des Bundesgerichts in BGER 2P.43/2006 E 5, 1.6.2007: «Gemäss Art. 3 BV sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist; sie üben alle Rechte aus, die nicht dem Bund übertragen sind. Die Kantone bestimmen, welche Aufgaben sie im Rahmen ihrer Zuständigkeiten erfüllen (Art. 43 BV). Zur Durchführung der kantonalen Aufgaben (wie auch zur Umsetzung des Bundesrechts, Art. 46 Abs. 3 BV) sind die Kantone auf die Mittelbeschaffung angewiesen. Das bedingt, dass sie über Finanzautonomie verfügen. Diese ist in Art. 46 Abs. 3 BV noch speziell erwähnt. Sie umschliesst

Die Kantone sind in der Tarifgestaltung damit primär durch Bestimmungen der Bundes- und Kantonsverfassung gebunden. Es sind vorab das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV), das Willkürverbot (Art. 9 BV) und die folgenden, tragenden Grundsätze der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) zu beachten:

- Allgemeinheit der Besteuerung;
- Gleichmässigkeit der Besteuerung; und
- Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Diese Grundsätze wurden vom Bundesgericht unter dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 4 Abs. 1 aBV entwickelt und sind heute in Art. 127 Abs. 2 BV und in den meisten Kantonsverfassungen ausdrücklich statuiert. Sie beziehen sich insbesondere auf die Ausgestaltung der Einkommenssteuern und gelten gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts auch für die Ausgestaltung kantonaler Einkommens- und Vermögenssteuern.⁴⁷ Die Verfassung des Kantons Nidwalden kennt keine entsprechenden ausdrücklichen Steuererhebungsprinzipien. Dies ist im vorliegenden Zusammenhang nur von untergeordneter Bedeutung, da – wie erwähnt – direkt die in der BV enthaltenen Bestimmungen relevant sind. Vorliegend wird daher lediglich auf die entsprechenden Prinzipien der Bundesverfassung eingegangen.

Gemäss Gesetzgeber, Lehre und Rechtsprechung (s. im Detail Abschn. 3.3.6, unten) ist es jedoch zulässig, von den erwähnten Grundsätzen abzuweichen, wenn dafür

eine adäquate gesetzliche Grundlage und ein öffentliches Interesse bestehen sowie der Verhältnismässigkeitsgrundsatz gewahrt wird⁴⁸ (vergleichbar der Prüfung gemäss Art. 36 BV bei Grundrechtsbeschränkungen). Im Steuerrecht geht es dabei regelmässig um eine Vielzahl von ausserfiskalischen Zwecksetzungen, welche mit steuerlichen Massnahmen verfolgt werden sollen. In der Gesetzgebungspraxis dienen viele Steuerrechtsnormen solchen ausserfiskalischen Zwecksetzungen, z. B. der Förderung der Wirtschaft (etwa durch Steuerbefreiung neu zuziehender Unternehmen oder der steuerlichen Begünstigung von Risikokapital), der Denkmalpflege, der energiesparenden Bauweise, der Altersvorsorge, der Wohltätigkeit oder dem Erwerb von privatem Wohneigentum.⁴⁹

Nachfolgend wird deshalb geprüft, inwiefern die vorliegend zu untersuchende Massnahme mit den verfassungsmässigen Steuerrechtsprinzipien vereinbar sei (Abschn. 3.3.2 - 3.3.5) und ob allenfalls eine ausserfiskalische Zwecksetzung einen hinreichenden Rechtfertigungsgrund bietet, sofern Verstösse gegen diese Prinzipien festzustellen oder zumindest nicht auszuschliessen sind (Abschn. 3.3.6).

3.3.2 Rechtsgleichheitsgebot und Willkürverbot

Anerkanntermassen entfaltet der in Art. 8 Abs. 1 BV statuierte allgemeine Gleichheitssatz seit dem Inkrafttreten der neuen Bundesverfassung von 1999 im Steuerrecht keine selbständige Bedeutung mehr. Der Gehalt von Art. 8 Abs. 1 BV geht in Art. 127 Abs. 2 BV auf.

Gegen das Willkürverbot verstösst ein Erlass, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist⁵⁰ oder «klares Recht offensichtlich verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. (...) Ein willkürlicher Erlass steht im Widerspruch zur allgemeinen Gerechtigkeitsordnung und kann nicht mit der herrschenden Rechtsauffassung vereinbart werden.»⁵¹ Gemäss Auffassung des Bundesgerichts «steht dem Gesetzgeber (Anm. des Autors: gemeint ist bei Tariffragen) nach dem bereits Gesagten ein weites Mass eigener Gestaltungsfreiheit zu, so dass das Bundesgericht die angefochtenen Bestimmungen unter dem Gesichtspunkt der Willkür nur mit

namentlich die Befugnis zur Steuererhebung und zur Bestimmung von Art und Umfang der kantonalen Abgaben in den Schranken von Art. 129 und 134 BV (vgl. SCHWEIZER/KÜPFER, in: Die schweizerische Bundesverfassung (St. Galler Kommentar), Zürich 2002, N. 12 zu Art. 52 BV; KLAUS A. VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, in: Sonderheft (Steuerharmonisierung), ASA 61 S. 265).

Die Kantone sind grundsätzlich frei, ihre Steuerordnung zu gestalten. Sie sind aber verpflichtet, das übergeordnete Bundesrecht zu beachten. Im Bereich der direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen hat namentlich das Steuerharmonisierungsgesetz die Steuererhebung in den Kantonen vereinheitlicht. Die Harmonisierung erstreckt sich u. a. auf die subjektive Steuerpflicht, den Steuergegenstand und die zeitliche Bemessung der direkten Steuern. Sache der Kantone bleibt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge (Art. 129 Abs. 2 BV, Art. 1 Abs. 3 StHG). Den Kantonen soll damit eine gewisse Autonomie erhalten bleiben, wenn sie ihre Einnahmequellen bestimmen (vgl. VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, 273 f.). Im Rahmen des ihnen zustehenden Gestaltungsspielraums sind die Kantone aber nicht völlig frei. Sie müssen ebenfalls die verfassungsmässigen Grundrechte, insbesondere das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) und die daraus abzuleitenden steuerrechtlichen Prinzipien, wozu auch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehört, beachten.»

47 Vgl. BGE 134 I 248 E 2; BGer 2P.43/2006 E 6.2, 1.7.2007, und BGE 126 I 76, 24.2.2000; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 4 Rz 48.

48 Vgl. statt vieler: BGer 2P.43/2006 E 11.1, 1.7.2007.

49 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 20 f.

50 Vgl. etwa BGE 110 Ia 7 E 2a.

51 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 695, und Hinweis auf BGE 114 Ia 323 E 3a.

grosser Zurückhaltung prüfen kann. Insbesondere lässt sich aus Art. 4 BV (Anm. des Autors: heute aufgrund von Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV bzw. der neuen Konkretisierung in Art. 127 BV) keine bestimmte Methode der Besteuerung ableiten, da die Ausgestaltung der Steuertarife in hohem Masse von politischen Wertungen abhängt.⁵²

Es kann aufgrund des Gesagten davon ausgegangen werden, dass die vorliegend untersuchte steuerliche Massnahme, welche so auch in verschiedenen ausländischen Staaten angewandt wird, nicht als willkürlich beurteilt werden kann.

3.3.3 Allgemeinheit der Besteuerung

Gemäss dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung sollen die allgemeinen öffentlichen Aufgaben grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger finanziert werden.⁵³ Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV bezieht sich damit auf die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses:⁵⁴ «Das Prinzip der Allgemeinheit möchte von seiner Hauptstossrichtung her gesehen Privilegierungen und Diskriminierungen verhindern.»⁵⁵ Damit sind gemäss Reich individuelle Steuerabkommen nicht erlaubt, und der Gesetzgeber darf leistungsschwache oder attraktive Steuerpflichtige nicht ohne hinreichende Rechtfertigung begünstigen. «Der Grundsatz schliesst (Anm. des Autors: jedoch) sachlich begründete Ausnahmen von der Besteuerung nicht aus.»⁵⁶ Ausnahmen sollen «aus gesamtwirtschaftlichen, sozialen oder steuersystematischen Gründen»⁵⁷ zulässig sein.

Das Bundesgericht hat seine diesbezügliche neuere Haltung im Jahr 2007 im Obwaldner Entscheid wie folgt zusammengefasst: «Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig (BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 224, 321 E. 3b S. 323; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht,

Bd. I, 9. Aufl. 2001, § 4 Rz. 71 S. 108; VALLENDER/WIEDERKEHR, a. a. O., N. 8 zu Art. 127 BV). Andererseits verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen. Er statuiert in dieser Hinsicht einen verfassungsmässigen Minderheitenschutz (BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 653).⁵⁸

Die Sonderbehandlung einer Einkunftsart beschlägt nicht die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses. Die geplante Massnahme der Anwendung eines Vorzugssatzes auf Lizenzeinkünfte soll von allen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gleichermaßen in Anspruch genommen werden können. Einzige Voraussetzung ist, dass Lizenzeinkünfte generiert werden. Ist dies der Fall, werden diese unabhängig von deren Herkunft mit dem Vorzugssatz besteuert. Die vorliegend zu prüfende Regelung behandelt damit alle Personen oder Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung, und es werden keine Steuerpflichtige von der Besteuerung ausgenommen oder begünstigt. Dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung ist somit Genüge getan.

3.3.4 Gleichmässigkeit der Besteuerung

Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung beschlägt die objektiven und quantitativen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses (Steuerobjekt, -bemessungsgrundlage und -mass).⁵⁹

Das Bundesgericht hat sich diesbezüglich im Obwaldner Entscheid wie folgt geäussert: «Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 224 f., 321 E. 3b S. 323). In dieser Formulierung konkretisiert das Prinzip im Wesentlichen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 8 Abs. 1 BV (DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, ZSR 111/1992 II S. 166). Nach anderer Lehrmeinung bezieht sich der Grundsatz auf die objektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses, indem er verlangt, dass die Steuerobjekte lückenlos und gleichmässig ausgewählt werden (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 161; HÖHN/WALDBURGER, a. a. O., § 4 Rz. 74 S. 109 f.).»⁶⁰

Zum Gleichheitssatz führte das Bundesgericht in seiner früheren Rechtsprechung ausserdem Folgendes aus: «Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert

52 BGE 104 Ia 284 E 5a und b.

53 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 127; REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 100.

54 HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 91.

55 VALLENDER, Leitlinien der Bundesfinanzordnung, 689, mit Verweis auf HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 91 ff.; so auch REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 100.

56 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 4 Rz 72. Vgl. auch HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 127.

57 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 101 mwH.

58 BGer 2P.43/2006 E 6.1, 1.7.2007.

59 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 4 Rz 74.

60 BGE 2P.43/2006 E 6.1 mwH, 1.7.2007.

den Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 116 Ia 321 E. 3 f S. 324).⁶¹

Das Bundesgericht relativiert die Bedeutung des Gleichmässigkeitsgrundsatzes im Obwaldner Entscheid jedoch dahingehend, dass «der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung (...) allerdings im Bereich der direkten Steuern mit dem Aufkommen und der Verfestigung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an Inhalt zunehmend eingebüsst» habe.⁶² Entsprechend gehen nachfolgend gewisse Erwägungen zum Gleichbehandlungsgebot und zum Leistungsfähigkeitsprinzip flussend ineinander über.

Die vorliegend zu prüfende Regelung wählt das Steuerobjekt lückenlos aus, indem Lizenz Einkünfte, ebenso wie alle anderen Einkünfte, zur Gewinnbesteuerung herangezogen werden. Allerdings sollen Lizenz Einkünfte mit einem tieferen als dem ordentlichen, auf andere Einkünfte anwendbaren Steuersatz besteuert werden. Mithin werden Lizenz Einkünfte und Steuersubjekte, welche Lizenz Einkünfte vereinnahmen, anders behandelt als andere Einkünfte bzw. Steuersubjekte, die andere Einkünfte erzielen.⁶³ Der Gleichheitssatz verlangt indessen nicht eine absolute Gleichbehandlung, sondern nur eine relative: Gleiches soll nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt werden. Nachfolgend wird die Andersartigkeit von Lizenz Einkünften gegenüber den Unternehmenserträgen aus Produktion, Handel und Dienstleistung (sowie deren differenzierte steuerliche Behandlung) dargestellt. Diese Andersartigkeit rechtfertigt nach der hier vertretenen Auffassung eine unterschiedliche steuerliche Behandlung.

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei Lizenz Einkünften um «passives» Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen handelt (wie dies auch bei Zinsen und Dividenden der Fall ist). Diese Einkünfte werden im Ausland vielfach separat und zu einem tieferen Steuersatz besteuert. Zu denken ist etwa an die duale Einkommenssteuer in den nordischen Staaten Finnland, Norwegen und Schweden, die Abgeltungssteuer in Deutschland oder die oben erwähnten Modelle für die Verwertung von IP-Rechten (oder auch für Zinseinkünfte) in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien und Spanien. In diesem Zusammenhang können aber auch die verschiedenen Massnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppel- oder Mehrfachbesteuerung bei Dividenden erwähnt werden.⁶⁴ Beim unbeweglichen Vermögen ist mit der Grundstückgewinnsteuer ebenfalls eine gesonderte Besteuerung einer bestimmten Einkunfts Klasse anzutreffen. Eine solche gesonderte Besteuerung bestehender Einkommensteile wird gemeinhin als Schedulensystem bezeichnet, während eine einheitliche Besteuerung des gesamten Reingewinns als synthetisches System bezeichnet wird.

Eine separate Erfassung von Einkommen aus Kapitalvermögen gegenüber dem Erwerbseinkommen wird in der Steuerrechtslehre mit der Vermeidung der Besteuerung von Scheineinkommen zufolge Inflation begründet. Kapitalvermögen unterliegt zufolge des allgemeinen Geldwertschwunds einer laufenden Entwertung. Die Entschädigung für die Nutzung von Kapitalvermögen (wie z. B. jeder Darlehenszins) enthält eine Komponente zur Abgeltung dieser Inflationswirkung. Da damit aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Kapitalgebers nicht erhöht wird, ist diese Entschädigungskomponente unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht besteuert würdig. Der auf dieses Einkommen anwendbare niedrigere Steuersatz soll dies ausgleichen. Gerade bei IP-Rechten mit einer sehr langen Entwicklungsdauer (bei Medikamenten dauert die Entwicklung bis zur Marktfreigabe durch die staatlichen Kontrollbehörden im Durchschnitt 10 - 15 Jahre) ist nicht nur mit einem hohen, sondern v. a. mit einem sehr lange dauernden Kapitaleinsatz zu rechnen. Mithin hat die Verzinsungs- und Inflationskomponente des Kapitaleinsatzes einen hohen Stellenwert und ist die Erfassung mit einem tieferen Steuersatz opportun.⁶⁵

Eine separate Erfassung von Einkommen aus Kapitalvermögen gegenüber dem Erwerbseinkommen wird in der Steuerrechtslehre mit der Vermeidung der Besteuerung von Scheineinkommen zufolge Inflation begründet. Kapitalvermögen unterliegt zufolge des allgemeinen Geldwertschwunds einer laufenden Entwertung. Die Entschädigung für die Nutzung von Kapitalvermögen (wie z. B. jeder Darlehenszins) enthält eine Komponente zur Abgeltung dieser Inflationswirkung. Da damit aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Kapitalgebers nicht erhöht wird, ist diese Entschädigungskomponente unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht besteuert würdig. Der auf dieses Einkommen anwendbare niedrigere Steuersatz soll dies ausgleichen. Gerade bei IP-Rechten mit einer sehr langen Entwicklungsdauer (bei Medikamenten dauert die Entwicklung bis zur Marktfreigabe durch die staatlichen Kontrollbehörden im Durchschnitt 10 - 15 Jahre) ist nicht nur mit einem hohen, sondern v. a. mit einem sehr lange dauernden Kapitaleinsatz zu rechnen. Mithin hat die Verzinsungs- und Inflationskomponente des Kapitaleinsatzes einen hohen Stellenwert und ist die Erfassung mit einem tieferen Steuersatz opportun.⁶⁵

61 BGE 126 I 78.

62 BGE 2P.43/2006 E 6.1, 1.7.2007.

63 In diesem Sinn auch die Bundesgerichtsentscheide zum Teilbesteuerungsverfahren in den Kantonen Bern und Schaffhausen (BGer 2C_274/2008 E 5.3, 25.9.2009; BGer 2C_49/2008 E 5.3, 25.9.2009). Dort hielt das Bundesgericht fest, dass die Besteuerung von Dividenden zu einem anderen als dem allgemein anwendbaren Tarif im Widerspruch zu den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen stehe, weshalb es sachlicher Gründe für ein solches Vorgehen bedürfe. Inwiefern diese Aussage hinsichtlich der Besteuerung von natürlichen Personen auch für juristische Personen von Bedeutung ist (der Aspekt der Leistungsfähigkeit muss nach hier vertretener Auffassung bei natürlichen und juristischen Personen unterschiedlich beurteilt werden), kann hier angesichts der nachfolgenden Ausführungen offen bleiben.

64 Kritisch hierzu jedoch die erwähnten Bundesgerichtsentscheide zur Teilbesteuerung (BGer 2C_274/2008 E 5.4, 25.9.2009; BGer 2C_49/2008 E 5.4, 25.9.2009), wo aus nicht näher erläuterten und aus der dort zitierten Literatur nicht erkennbaren (und auch hier nicht ersichtlichen) Gründen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Doppelbelastung im Verhältnis von Kapitalgesellschaft und deren Anteilseignern in Frage gestellt wird.

65 Eine qualitative Analyse muss hier vorläufig unterbleiben. Ansatzweise Berechnungen zeigen aber, dass eindruckliche

In der Finanzwissenschaft wird eine tiefere Besteuerung von Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen ausserdem aus Effizienzüberlegungen gefordert. Im Gegensatz zum Erwerbseinkommen und Einkommen aus unbeweglichem Vermögen kann Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen leicht international verlagert werden. Erscheint die Besteuerung als zu hoch, so wird das bewegliche Kapitalvermögen verlagert oder gleich anderswo originär gebildet. Dies ist unter dem Gesichtspunkt des Steueraufkommens und der Wettbewerbsfähigkeit eines Standorts zu beachten.

Im internationalen Verhältnis ist ausserdem zu beachten, dass Lizenz Einkünfte im Ausland oft einer nicht oder nicht vollständig rückerstattbaren Quellensteuer unterliegen. Diese sog. Sockel-Quellensteuer ist dann beim Schweizer Empfänger der Lizenzgebühr bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens gar nicht⁶⁶ und, sofern ein solches Abkommen besteht, unter dem Regime der pauschalen Steueranrechnung in vielen Fällen nur beschränkt an die Schweizer Steuer anrechenbar. Mithin verbleibt bei diesen Einkünften oft ein Minderertrag oder gar eine Doppelbesteuerung, welche es unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu vermeiden gilt. Einen solchen Ausgleich gibt es im Schweizer Steuerrecht bisher nicht (ausser im Rahmen der besonderen Steuerstat für Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften),⁶⁷ weshalb auch aus diesem Grund ein Ausgleich durch eine Besteuerung zu einem tieferen Gewinnsteuersatz angezeigt erscheint.

Im internationalen Verhältnis unterliegen diese beweglichen Kapitaleinkünfte ausserdem speziellen Steuerregelungen:

- Beim Schuldner von Zinsen, Lizenzgebühren oder Dividenden werden regelmässig Quellensteuern erhoben.
- Diese Einkünfte werden in den Doppelbesteuerungsabkommen (in den Art. 10 - 12 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen) separat behandelt.
- Die Schweiz wendet zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung hinsichtlich dieser Einkünfte sodann die in ihrem sonstigen Doppelbesteuerungsrecht unübliche Anrechnungs- statt der üblicherweise anwendbaren Freistellungsmethode an.

Verschiedene Industrienationen gewähren ausserdem für aus Entwicklungsländern vereinnahmte Lizenz Einkünfte eine fiktive Steueranrechnung (sog. tax sparing und

matching credits). Damit wird v. a. verhindert, dass in den Lizenznehmerstaaten nicht erhobene Quellensteuern faktisch von den Lizenzgeberländern «aufgesogen» werden.⁶⁸

Mithin lässt sich zusammenfassend ohne weiteres schliessen, dass es sich bei Lizenz Einkünften (als Kapitaleinkommen) qualitativ um eine völlig andere Einkunftsart als bei den Einkünften aus Produktion, Handel oder Dienstleistungserbringung handelt. Diese besondere Qualität und Stellung von Lizenz Einkünften zeigt, dass es durchaus angemessen ist, beim Empfänger von Lizenz Einkünften eine andere steuerliche Behandlung vorzusehen. In quantitativer Hinsicht ist ausserdem zu beachten, dass auch ausländische Quellensteuern und die Auswirkung der Inflation die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Lizenzgebührenempfängers schmälern (s. dazu auch den folgenden Abschnitt). Ein Blick in die Ordnungen verschiedener ausländischer Staaten zeigt, dass dort dieser Andersartigkeit durchaus Rechnung getragen wird.

Es ist in diesem Zusammenhang ausserdem darauf hinzuweisen, dass in der Schweizer Steuerordnung aus verschiedensten (anderen) Gründen bereits heute diverse Einkunftsarten aus der allgemeinen Bemessungsgrundlage ausgekoppelt und zu einem gesonderten Steuertarif besteuert werden.⁶⁹ Mithin kennt das Schweizer Steuersystem schon heute in gewissem Masse ein Schedulesystem.

3.3.5 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird gemäss Bundesgericht aus den Grundsätzen der Gleichmässigkeit und der Allgemeinheit der Besteuerung abgeleitet.⁷⁰ Er «verlangt, dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll.»⁷¹ Ob dieser Verfassungsgrundsatz für die Besteuerung von juristischen Personen zur Anwendung kommt, ist umstritten. Reich vertritt unter der Integrationstheorie überzeugend die Auffassung, das verfassungsmässige Leistungsfähigkeitsprinzip komme (isoliert) für Kapitalgesellschaften nicht zur Anwendung: «Ein Gewinn manifestiert immer nur die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der beteiligten natürlichen Personen (...) Die Rechtsform der juristi-

Anteile der Lizenz Einkünfte auf den Ausgleich von Inflationseffekten zurückzuführen sind.

66 Gemäss Art. 1 VpStA ist die Anrechnung an das Bestehen eines DBA geknüpft, das für diese Erträge eine Entlastung von den schweizerischen Steuern vorsieht.

67 Vgl. Botschaft Steuerharmonisierung, 63.

68 Vgl. dazu etwa VOGEL/LEHNER, Vor Art. 10 - 12, N 4.

69 Vgl. dazu oben, Abschn. 3.2.3.2.2.

70 BGE 114 Ia 228.

71 BGE 114 Ia 225.

schen Person bringt keine zusätzliche, eigenständig abschöpfbare wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit sich.»⁷²

Sollte dennoch die Auffassung vertreten werden, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Besteuerung juristischer Personen relevant sein solle, kann dazu Folgendes ausgeführt werden: Das Bundesgericht hat seine neuere Haltung zum Leistungsfähigkeitsprinzip im Obwaldner Entscheid im Jahr 2007 wie folgt formuliert:⁷³ «Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen (BGE 122 I 101 E., 2b/aa S. 103; 114 Ia 221 E., 2c S. 225; 99 Ia 638 E., 9 S. 652 f.). (...) Danach sind die staatlichen Lasten gleichmässig entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf die Bürger zu verteilen. Eine andere generelle Lastenverteilungsregel, etwa im Sinne einer absolut gleichen Verteilung der Steuerlast oder nach dem Äquivalenzprinzip entsprechend der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen, «wäre nach heutiger Rechtsüberzeugung unvorstellbar» (so bereits REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, a. a. O., S. 10, im Jahre 1984). Für den Bereich der Steuer vom Einkommen lässt sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschieden hohem Einkommen sind unterschiedlich zu belasten. Es darf somit nicht sein, dass jemand mit niedrigem Einkommen gleich viel Steuern zahlen muss wie jemand mit hohem Einkommen. Erst recht kann nicht verlangt werden, dass jemand Steuern zahlt, obschon er dazu nicht in der Lage ist. Das Prinzip ist bereits mit diesen drei Grundregeln geeignet, zur Steuergerechtigkeit beizutragen, und zwar sowohl in horizontaler wie auch in vertikaler Richtung.»

Zusammenfassend lässt sich dem Entscheid für die Beurteilung der vorliegenden Frage (vereinfachend) entnehmen, dass Personen und Personengruppen der gleichen Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit).

Dies ist bei der vorliegend zu prüfenden Massnahme auf den ersten Blick nicht der Fall. Erzielt ein Steuersubjekt entsprechende Lizenzeinkünfte, so liegt der auf dem Gesamtgewinn (als grundsätzlich anerkannter Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) zu zahlende Steuerbetrag tiefer als bei einem Steuersubjekt, welches nominell einen gleich hohen Gewinn erzielt, aber keine

entsprechenden Lizenzeinkünfte erzielt. Wie oben dargelegt, beeinträchtigen jedoch einerseits in den Lizenzeinkünften enthaltene Abgeltungen von Inflationseffekten und andererseits auf den Lizenzgebühren lastende ausländische Sockel-Quellensteuern die Leistungsfähigkeit von Empfängern von Lizenzgebühren erheblich. Ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip liegt damit nur insoweit vor, als die Entlastung diese Belastungen übersteigt. Soweit ein solcher Verstoß vorliegt, ist zu bedenken, dass solche Verstösse in der Schweizer Steuerordnung nicht selten anzutreffen sind. So werden etwa Steuersubjekte, die Dividenden oder andere qualifizierte Beteiligungserträge, Grundstückeerträge, Vorsorgeeinkünfte, kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit oder Liquidationsgewinne aus der Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielen, anders und idR tiefer besteuert als Steuersubjekte, die keine solchen Einkünfte erzielen. Ganz zu schweigen von den verschiedensten steuerlichen Abzugsmöglichkeiten, welche letztendlich den gleichen steuerlichen Effekt erzielen. Es ist dabei klar, dass sich ein allfälliger Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht durch andere Verstösse rechtfertigen lässt. Es soll hier lediglich darauf hingewiesen werden, dass insbesondere das vielfach zitierte Leistungsfähigkeitsprinzip in der (Bundes-)Gesetzgebungspraxis nicht selten bewusst verletzt wird und nach hier vertretener Auffassung damit faktisch einen Teil seines Gehalts verloren hat.

3.3.6 Ausserfiskalische Zwecksetzungen des Steuerrechts

3.3.6.1 Im Allgemeinen

Die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip können zwecks Verfolgung ausserfiskalischer Zwecksetzungen durchbrochen werden. Entsprechende (Lenkungs-)Normen sollen, ausserhalb des im Steuerrecht grundsätzlich anvisierten Ziels der Mittelbeschaffung für den Staat, dazu beitragen, bestimmte wirtschafts- und sozialpolitische Ziele zu erreichen. So werden neben der Förderung der Wirtschaft (z. B. durch Steuerbefreiung neu zuziehender Unternehmen oder steuerliche Begünstigung von Risikokapital) die Denkmalpflege, die energiesparende Bauweise, die Altersvorsorge, die Wohltätigkeit oder das private Wohneigentum mit spezifischen steuerlichen Vergünstigungen gefördert.⁷⁴ Zu erwähnen wäre im vorliegenden Zusammenhang insbesondere auch die Möglichkeit zur Bildung von Rücklagen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. d

72 REICH, Steuerrecht, 400.

73 BGer 2P.43/2006 E 7, 1.7.2007.

74 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 20 f.

und 63 Abs. 1 lit. d DBG sowie Art. 10 Abs. 1 lit. b und 24 Abs. 4 StHG. Auf diese Weise soll ein steuerlicher Anreiz zu vermehrten Forschungs- und Entwicklungsaufträgen geschaffen werden.⁷⁵

Der *Verfassungsgeber* hat mit dem in Art. 127 Abs. 2 BV eingefügten Wort «insbesondere» zum Ausdruck gebracht, dass neben den erwähnten allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung (Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) auch andere Grundsätze beachtet werden sollen. Erwähnt wurden in der Diskussion der Verfassungskommission etwa soziale und ökologische Aspekte.⁷⁶ Dabei könne es auch dazu kommen, dass sich die zu beachtenden Grundsätze widersprechen, wobei dann «in praktischer Konkordanz» ein optimaler Ausgleich gefunden werden solle.⁷⁷

Gemäss *Botschaft Steuerharmonisierung* setzt eine zulässige Förderung ausserfiskalischer Zwecksetzungen und damit eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip voraus, dass dem Gesetzgeber «eine Gesetzgebungs- oder eine Förderungskompetenz zusteht». Eine solche Grundlage sei notwendig, «weil sich sonst die mit der fiskalischen Förderung regelmässig verbundene steuerliche Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen lässt». Die *Botschaft Steuerharmonisierung* erwähnt exemplarisch etwa konjunkturpolitische Förderungsmassnahmen gemäss Art. 31^{quinquies} Abs. 1 und 2 aBV.⁷⁸ Gemäss *Botschaft Steuerharmonisierung* ist wünschbar, dass das Steuersystem nicht mit einer Vielzahl ausserfiskalischer Zwecke belastet werde, da sonst die Transparenz verloren gehe. Ausserdem sollen Massnahmen nicht nach dem Giesskannenprinzip auch Steuerpflichtige fördern, die sich auch ohne diese Massnahmen in der gewünschten Weise verhalten würden.⁷⁹

In der *Literatur* ist es gemäss Reich dem Steuergesetzgeber grundsätzlich unbenommen, «sich zur Verwirklichung (...) wirtschafts- und sozialpolitischer Ziele der Einkommenssteuer zu bedienen»,⁸⁰ sofern «sachlich einleuchtende, vernünftige Gründe geltend gemacht werden können.»⁸¹ Auch Höhn und Höhn/Waldburger vertreten die Auffassung, dass «Gleichheitsgebot und Leistungsfähigkeitsprinzip (...) nicht die einzigen Grundsätze (dar-

stellen), welche für die Gestaltung des Steuerrechts massgebend sind» und damit «nicht jede steuerliche Begünstigung von vornherein den Besteuerungsgrundsätzen widerspricht».⁸² Das allgemeine Interesse am verfolgten wirtschafts- oder sozialpolitischen Ziel ist gegenüber dem Einbruch ins System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dem Prinzip der Gleichbehandlung abzuwägen. Dabei hat die Massnahme verhältnismässig zu sein.⁸³ Es ist zu prüfen, ob die Massnahme zur Zielerreichung geeignet ist, nicht über das Erforderliche hinausgeht und schliesslich zwischen der zur Zielerreichung notwendigen Massnahme und den Grundprinzipien der Besteuerung, einschliesslich des Prinzips der Verwaltungsökonomie, ein vernünftiges Verhältnis bestehe.⁸⁴ Gemäss Höhn soll die Massnahme ausserdem unter den Begünstigten das Gebot der rechtsgleichen Behandlung einhalten.⁸⁵ Auch Cavelti ist wohl dahingehend zu interpretieren, wenn er den Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsgebot (bei der Pauschalbesteuerung) mit dem volkswirtschaftlichen Nutzen, als überwiegendem öffentlichem Interesse, rechtfertigt (s. dazu auch nachfolgend).⁸⁶

Schliesslich ist nach hier vertretener Auffassung bei einem Abweichen von den allgemeinen Besteuerungsprinzipien die sog. demokratische Legitimation von erheblicher Bedeutung: Wenn in einem Volksentscheid zur Verwirklichung eines übergeordneten Ziels eine Mehrheit der Stimmbürger der steuerlichen Privilegierung einer kleinen Minderheit zustimmt, so ist dies für die Zulässigkeit dieser Massnahme von Gewicht.

Zusammenfassend anerkennen sowohl die Gesetzgeber auf Bundes- und Kantonebene⁸⁷ als auch die herrschende Lehre,⁸⁸ dass unter gewissen Voraussetzungen die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip durch gesetzlich (idealerweise: verfassungsrechtlich) vorgesehene ausserfiskalische Zwecksetzungen durchbrochen werden können.

Das *Bundesgericht* hat zu dieser Frage, soweit ersichtlich, erstmals im Jahr 2007 im Obwaldner Entscheid ausdrücklich Stellung genommen. Demnach ist es dem

75 LOCHER, Art. 29 DBG N 43.

76 Protokoll der Verfassungskommission der eidg. Räte, Sitzung vom 17.10.1997, 96 ff.

77 Protokoll der Verfassungskommission der eidg. Räte, Sitzung vom 17.10.1997, 97.

78 *Botschaft Steuerharmonisierung*, 45.

79 Vgl. auch *Botschaft Steuerharmonisierung*, 47.

80 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 22 mwH.

81 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 23 mwH.

82 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 130.

83 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 23.

84 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 131 ff.

85 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 133.

86 CAVELTI, Besteuerung nach dem Aufwand, 149 ff.

87 Verfassungskommission (s. oben), *Botschaft Steuerharmonisierung*, 44 ff.; Totalrevision der KV SG, 372 (bzw. 208 des Sonderdrucks), zu Art. 83 Abs. 3 E-KV.

88 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 20 ff.; HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 130 ff.; YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, 47 ff.

«Gesetzgeber nicht grundsätzlich verwehrt, sich der Einkommens- und Vermögenssteuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, zur Förderung sozialpolitischer Zwecke u. dgl. zu bedienen. Das Steuerharmonisierungsgesetz selbst sieht solche Massnahmen vor.»⁸⁹ Solche Massnahmen, bei welchen «bestimmten Personengruppen aus besonderen sachlichen Gründen auf Kosten des steuerlichen Gleichbehandlungsgebots Vorteile»⁹⁰ eingeräumt werden, sind gemäss Bundesgericht, welches sich dabei der Auffassung eines Teils der Lehre⁹¹ anschliesst, in engen Schranken zulässig, sofern (i) eine klare gesetzliche oder gar verfassungsmässige Grundlage besteht und (ii) die Massnahme für die Zielerreichung geeignet ist. Je bestimmter der Gesetzauftrag formuliert sei, desto legitimer erscheine das öffentliche Interesse⁹², und je mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerliche Förderungsmassnahmen beeinträchtigt werde, desto höhere Anforderungen seien an das öffentliche Interesse zu stellen.⁹³ In kasuistischer Weise erläutert das Bundesgericht sodann, unter Bezugnahme auf BGE 125 I 65 E 3c, dass ein unter dem Verkehrswert liegender Eigenmietwert vor dem Hintergrund (i) des öffentlichen Interesses an der Eigentumsbildung, (ii) der Tatsache, dass die Nutzung von Wohneigentum weniger disponibel sei sowie (iii) dem Umstand, dass die Selbstnutzung anderer Vermögenswerte auch nicht besteuert werde, gerechtfertigt werden könne. Unzulässig gemäss Art. 8 Abs. 1 BV wäre demgegenüber die «vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts ohne ausgleichende Massnahmen» zu Gunsten der Mieter.⁹⁴

3.3.6.2 Prüfung im konkreten Fall

Eine Rechtfertigung der Vorzugsbesteuerung von Lizenzeinkünften durch eine ausserfiskalische Zielsetzung ist nur notwendig, sofern tatsächlich eine Verletzung der verfassungsmässigen Grundsätze vorliegt – was hier in Frage gestellt wird und wohl von der Höhe des Vorzugssatzes abhängt.

Soll dennoch im konkreten Fall geprüft werden, ob sich die Vorzugsbesteuerung von Lizenzeinkünften mit einer ausserfiskalischen Zielsetzung rechtfertigen lasse, ist es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (s. oben) notwendig, dass eine gesetzliche Grundlage besteht und die Massnahme zur Zielerreichung geeignet ist. Die tarifarische Massnahme der Sonderbehandlung von

Lizenzeinkünften soll der Standortförderung für Kapitalgesellschaften dienen, welche IP-Rechte entwickeln und/oder verwerten. In einem weiteren Sinn soll Nidwalden als Standort für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, an welchem typischerweise die Entwicklung und Verwertung von immateriellen Werten betrieben wird, gefördert werden. In steuerpolitischer Hinsicht soll ausserdem für bestimmte Geschäftstätigkeiten für den Fall, dass die heute entsprechend Art. 28 StHG bestehenden besonderen Steuerregimes aufgegeben oder aber anderweitig unattraktiv werden sollten, eine Alternativlösung angeboten werden können. Dabei wird eine sich im Ausland rasch verbreitende Lösung erstmals auch in der Schweiz aufgegriffen.

Für die erwähnten Förderungsmassnahmen bestehen auf Ebene der Bundesverfassung entsprechende Grundlagen in den Art. 64 BV («Der Bund fördert die wissenschaftliche Forschung») und v. a. Art. 94 BV («Bund und Kantone (...) wahren die Interessen der schweizerischen Gesamtwirtschaft und tragen mit der privaten Wirtschaft zur Wohlfahrt und zur wirtschaftlichen Sicherheit der Bevölkerung bei. Sie sorgen im Rahmen ihrer Zuständigkeit für günstige Rahmenbedingungen für die private Wirtschaft.») Gemäss Botschaft zur BV (Art. 85 E-BV) gehört das Bereitstellen günstiger Rahmenbedingungen für die Wirtschaft «seit jeher (vor allem aber in Zeiten des sich verschärfenden internationalen Standortwettbewerbs) zu den zentralen Aufgaben des Staates im Wirtschaftsbereich.»⁹⁵ Ausserdem geht es um «die Förderung des wissenschaftlich-wirtschaftlichen Fortschritts und die Förderung der Volkswirtschaft».⁹⁶ Auch gemäss Cavelti (Rechtsberater der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren) lässt sich ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip mit volkswirtschaftlichen Interessen rechtfertigen (er verweist dabei auf diverse neuere Verwaltungsrechtslehren): «Es zeigt sich also, dass sowohl Rechtsprechung wie auch Lehre volkswirtschaftliche Interessen, die nicht nur allgemeiner Natur sind, als genügenden Grund für eine Grundrechtsbeschränkung im Einzelfall ansehen.»⁹⁷ Entsprechend lässt sich gemäss Cavelti die Ungleichbehandlung von pauschal und ordentlich Besteuerten mit dem volkswirtschaftlichen Nutzen, welchen diese Personengruppe stiftet, rechtfertigen.

Diese Verfassungsaufträge werden vorliegend wie folgt erfüllt: Mit der Vorzugsbesteuerung von Lizenzeinkünften wird zum einen eine wesentliche Rahmenbedingung für die Attraktivität des Forschungsstandorts Schweiz geschaffen. Es ist interessant, die durch Forschung gene-

89 BGer 2P.43/2006 E 11.1, 1.7.2007.

90 Vgl. BGer 2P.43/2006 E 11.3, 1.7.2007.

91 Ebenfalls BGer 2P.43/2006 E 11.3, 1.7.2007.

92 BGer 2P.43/2006 E 11.1, 1.7.2007.

93 BGer 2P.43/2006 E 11.2, 1.7.2007.

94 BGer 2P.43/2006 E 11.2, 1.7.2007.

95 Botschaft BV, 666 ff. (Sonderdruck: 295).

96 Botschaft BV, 666 ff. (Sonderdruck: 295).

97 CAVELTI, Besteuerung nach dem Aufwand, 151.

rierten Vermögenswerte (Patente etc.) aus derselben Gesellschaft heraus auch wieder verwerten zu können. Damit werden aufwendige Übertragungen, Transferpreisprobleme, Umregistrierungen etc. vermieden. Andererseits ermöglicht dieses Entwickeln, Halten und Verwerten von Immaterialgüterrechten in oder zumindest nahe der Forschungsstätte im internationalen Verhältnis eine leicht nachvollziehbare, effektive Verteidigung nicht nur des rechtlichen, sondern auch des wirtschaftlichen Eigentums am Immaterialgut⁹⁸ und entsprechend die Durchsetzung von Lizenzgebührenansprüchen. Die Regelung fördert damit auch indirekt die wissenschaftliche Forschung. Andererseits geht es bei der Regelung konkret auch darum, zum Wohl der Volkswirtschaft für die Wirtschaft günstige Rahmenbedingungen zu schaffen. Es kann dabei durchaus konstatiert werden, dass wir uns in einer Zeit «des sich verschärfenden internationalen Standortwettbewerbs» befinden, wie dies in der Botschaft zur BV erwähnt wird (s. oben). In diesem Standortwettbewerb bieten verschiedene ausländische Staaten vergleichbare steuerliche Massnahmen an. Die vorliegende Massnahme will die sich daraus (und allenfalls aus Modifikationen bei der Besteuerung von Holding-, Domizil- und Gemischten Gesellschaften) ergebenden Standortnachteile kompensieren. Dass diese vielen tausend Gesellschaften in erheblichem Mass zur Förderung unserer Wohlfahrt beitragen, wurde in verschiedenen Studien und Übersichten eindrücklich dargestellt.⁹⁹ Die Regelung stellt damit eine geeignete Massnahme zur Förderung der Volkswirtschaft dar. Auf kantonaler Ebene besteht ausserdem in Art. 30 KV («Der Kanton erlässt im Rahmen des Bundesrechts und dieser Verfassung die zur Förderung von Industrie, Gewerbe und Handel erforderlichen Vorschriften») eine offen gefasste Vorgabe, welche hier ebenfalls als gesetzliche Grundlage von Bedeutung ist.

In diesem Zusammenhang ist ausserdem das oben erwähnte Anliegen aus der Finanzwissenschaft, wonach mobile Faktoren aus Effizienzgründen tiefer zu besteuern seien, zu beachten. Solche Überlegungen treten selbst in stark doktrinär erscheinenden Systemen, wie etwa dem deutschen Steuerrecht, immer stärker in den Vorder-

grund (vgl. dazu die in Deutschland kürzlich geführten Diskussionen zur Abgeltungssteuer).

Denkbar wäre es, die vorliegend geprüfte Massnahme auf in der Schweiz zumindest teilweise entwickelte IP-Rechte einzuschränken. Damit könnte u. U. der Förderungseffekt zu Gunsten der Schweizer Forschung und Entwicklung – und damit die Eignung der Massnahme für diesen Zweck – betont werden. Eine solche nationale Beschränkung könnte sich jedoch unter Aspekten des Europäischen Wettbewerbs- und Beihilferechts als problematisch erweisen. Die breitere Regelung, in- und ausländische Lizenzerträge von der Vorzugsbesteuerung profitieren zu lassen, ist unter diesem Aspekt vorzuziehen.

Damit bestehen nach hier vertretener Auffassung, soweit überhaupt (*i*) das Leistungsfähigkeitsprinzip auf juristische Personen Anwendung finden und (*ii*) eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip festgestellt werden sollte, durchaus überzeugende Rechtfertigungsgründe, welche ebenfalls auf der Stufe der Bundesverfassung konkret verankert und mithin mit den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen gleichrangig sind. Die Massnahme erscheint ausserdem zur Zielerreichung geeignet, wird sie doch in verschiedenen europäischen Staaten bereits erfolgreich angewandt.

3.4 Zusammenfassung

Verschiedene europäische Staaten (Luxemburg, die Niederlande, Belgien, Spanien) haben in den letzten Jahren spezielle steuerliche Regelungen für die Behandlung von Einkünften aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten eingeführt. Soweit ersichtlich, liegt der Grund für die Einführung dieser Steuerregimes in einer Verbesserung der Standortattraktivität für die Entwicklung und Verwertung von Immaterialgüterrechten.

Die Schweiz ist weltweit einerseits ein bedeutender Forschungsstandort und andererseits ein wichtiger Standort für Konzerndienstleistungsgesellschaften, wie etwa Lizenzverwertungsgesellschaften. Aufgrund der grossen politischen Stabilität, des verlässlichen Rechtssystems und der hohen Qualität der erforderlichen Dienstleistungen ist das Halten von Immaterialgüterrechten in einer Schweizer Gesellschaft attraktiv. Das kantonale Steuerrecht erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen das Vereinnahmen von Lizenzeinkünften in einer Holding-, Domizil- oder Gemischten Gesellschaft. Diese speziellen Besteuerungsregeln gemäss Art. 28 Abs. 2 - 4 StHG sind derzeit Gegenstand von Diskussionen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union, und es ist nicht auszuschliessen, dass künftig gewisse Anpassungen dieser Regelungen (oder ihrer konkreten Anwendung) not-

98 Vgl. HINNY, Die steuerrechtliche Behandlung der Marke im Konzern (einschliesslich Steuerplanung), 59 ff., 281 ff.

99 Vgl. etwa Gutachten Gewinne der privilegierten Gesellschaften in der NFA, wo auf S. 36 f. ausgeführt wird, dass gesamtschweizerisch diese Gesellschaften nur 8 % aller Gesellschaften ausmachten, diese Gesellschaften aber 39 % der gesamten der direkten Bundessteuer unterliegenden Gewinne erwirtschafteten. Daran haben insbesondere die hier betroffenen gemischten Gesellschaften den weitaus grössten Anteil. Die mit diesen vielfach beratungsintensiven Strukturen verbundenen diversen Serviceleistungen von Revisionsgesellschaften, Treuhändern, Rechtsanwälten etc. sind hierbei noch nicht berücksichtigt.

wendig werden. Aus diesem Grund drängt sich die Evaluation von Alternativen auf.

Der Kanton Nidwalden zog Anfang 2009 – in Anlehnung an die erwähnten ausländischen Boxen-Regelungen – in Erwägung, auf kantonaler und kommunaler Ebene Netto-Lizenzeinkünfte aus der Verwertung (Lizenzierung und Veräusserung) von (i) käuflich oder durch Gesellschaftereinlage erworbenen oder (ii) selbst geschaffenen IP-Rechten mit einem tieferen als dem ordentlich anwendbaren (in Art. 85 Abs. 1 StG NW festgelegten) Steuersatz zu besteuern und hat per 1.1.2011 eine entsprechende Regelung in Kraft gesetzt. Diese steuerliche Massnahme ist in der Schweiz neu. Es gibt, soweit ersichtlich, keinen anderen Schweizer Kanton, welcher eine vergleichbare Regelung kennt. Entsprechend hat in der Literatur zu dieser Frage bisher auch keine Auseinandersetzung stattgefunden, und es wird hier Neuland betreten.

Die separate Besteuerung von Netto-Lizenzeinkünften in einer ordentlich besteuerten Gesellschaft hat gegenüber der Vereinnahmung in einer Gesellschaft mit steuerlichem Sonderstatus folgende Vorteile:

- Alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften können für Lizenzzeinkünfte den Vorzugssatz zur Anwendung bringen.
- Damit besteht einerseits keine Notwendigkeit, für das Vereinnahmen dieser Einkünfte eine separate Gesellschaft (mit besonderem Steuerstatus) zu unterhalten.
- Andererseits besteht die Möglichkeit, auch weitere Geschäftstätigkeiten in der betreffenden Gesellschaft auszuüben, was der Gesellschaft mehr Substanz verleiht.
- Sowohl in- als auch ausländische Lizenzzeinkünfte können vom Vorzugssatz profitieren.
- Verluste aus dem Aufbau von IP-Rechten können mit übrigen Einkünften der Gesellschaft verrechnet werden.
- Das für die Verwaltung und Verwertung der Immaterialgüterrechte notwendige Personal kann in der gleichen Gesellschaft beschäftigt werden.

Nachteilig sind vor allem die sich ergebenden Abgrenzungsfragen gegenüber anderen Einkunftsarten.

Was die Vereinbarkeit einer solchen Massnahme mit dem StHG betrifft, so deuten Wortlaut (von Bundesverfassung und Steuerharmonisierungsgesetz) und Materialien darauf hin, dass die Anwendung eines gespaltenen Steuersatzes in die Tarifhoheit der Kantone fällt. Die Literatur und die Kommission Steuerharmonisierung ist bzw. war in der Frage uneins. Immerhin wurde die Statuierung eines gespaltenen Steuersatzes für Dividendeneinkünfte als in die Tarifhoheit der Kantone fallend beurteilt, wes-

halb auf eine entsprechende StHG-Regelung verzichtet wurde. Die Realität der letzten Jahre zeigt – aus den verschiedensten Gründen sowohl mit als auch ohne StHG-Grundlage – eine Tendenz zur Sonderbesteuerung bestimmter Einkommensbestandteile. Auch das Bundesgericht scheint hier einen gewissen Freiraum der Kantone und die tarifarische Berücksichtigung von wirtschaftsfördernden Massnahmen gutzuheissen. Vorliegend wird aus diesen Gründen – und vor dem Hintergrund der expliziten Souveränität der Kantone in Tariffragen – die Auffassung vertreten, dass es in der Kompetenz des Kantons Nidwalden liege, Lizenzzeinkünfte mit einem Vorzugssteuersatz zu besteuern, sofern dieser Steuersatz nicht 0 % beträgt oder sehr nahe bei 0 % liegt. Weitere Einschränkungen ergeben sich für die vorliegende Frage nach hier vertretener Auffassung aus dem StHG nicht.

Hinsichtlich der Verfassungsmässigkeit kann festgehalten werden, dass die Besteuerung von Lizenzzeinkünften mit einem Vorzugssteuersatz grundsätzlich mit den im Steuerrecht relevanten Verfassungsprinzipien vereinbar sein dürfte. Sofern das Leistungsfähigkeitsprinzip auf juristische Personen überhaupt Anwendung findet, führen (i) die in den Lizenzzeinkünften enthaltene Abgeltung für Inflationswirkungen und (ii) die auf den Lizenzgebühren lastenden, nicht erstattbaren ausländischen Quellensteuern dazu, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beim Vereinnahmen von Lizenzgebühren weniger stark ansteigt, als dies der nominelle Zufluss der Lizenzgebühren erscheinen lässt. Ausserdem handelt es sich bei Lizenzzeinkünften um Einkünfte aus mobilem Kapitalvermögen und damit auch aus qualitativer Sicht um Einkünfte, die mit jenen aus Produktion und Dienstleistung nicht vergleichbar sind. Damit ist unter dem Gleichbehandlungs- und Leistungsfähigkeitsprinzip eine Besteuerung mit einem tieferen Gewinnsteuersatz durchaus berechtigt und opportun; sie wird auch in verschiedenen anderen Staaten praktiziert. Sollte, v. a. durch eine zu tiefe Vorzugsbesteuerung, dennoch das Leistungsfähigkeitsprinzip beeinträchtigt sein und soll das Leistungsfähigkeitsprinzip – trotz zahlreicher offensichtlicher Einbrüche und Verstösse in der Gesetzgebungspraxis und damit einer faktischen Relativierung dieses Prinzips – weiterhin hochgehalten werden, so lassen sich für die Rechtfertigung einer Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip gewichtige ausserfiskalische Gründe im Bereich der Schaffung von günstigen Rahmenbedingungen für die private Wirtschaft (Gruppenservices und Forschung und Entwicklung) anführen. Insbesondere der intensive Standortwettbewerb in einer wirtschaftlich schwierigen Zeit dürfte – in Anlehnung an entsprechende Aussagen in der Botschaft zur BV – rechtfertigen, dass der Kanton Nidwalden hinsichtlich dieser im Ausland

zunehmend verbreiteten und attraktiven Steuerpraxis nachzieht.

Literatur

- BEHNISCH URS R., in: St.Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. A., Zürich u. a. 2008
- CAGIANUT FRANCIS/CAVELTI ULRICH, Degressive Steuersätze. Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Überlegungen, FStR 2006, 150
- CAVELTI ULRICH, Besteuerung nach dem Aufwand, FStR 2010, 144
- DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel u. a. 2002
- HANGARTNER IVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender, Steuerrecht. FS Ernst Höhn, Bern 1995, 91
- HINNY PASCAL, Die steuerrechtliche Behandlung der Marke im Konzern (einschliesslich Steuerplanung), Bern 1995
- Steuerrecht 2011, Zürich 2011
- HÖHN ERNST, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts. FS Otto K. Kaufmann, Bern 1989, 125
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern u. a. 2001
- HT., Schweizer Lösungsansatz im Holding-Streit. Die EU-Kommission informiert die Mitgliedstaaten, NZZ Nr. 151 (vom 3.7.2009), 19
- HUS., Die Schweiz bewegt sich im Steuerstreit. Bundesrat für Sondierungsgespräche über den EU-Verhaltenskodex zur Firmenbesteuerung, NZZ Nr. 192 (vom 20.8.2010), 11
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Basel 2001
- Reich Markus, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ST 1990, 171
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/85), 5
 - Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), 577
- Steuerrecht, Zürich 2009
 - Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/2006), 689
- REICH MARKUS/PIPPIG ANNA, Die Finanzverfassung, in: Staatsaufbau und Finanzordnung, Zürich 2000, 47
- SCHWEIZER RAINER J./KÜPFER GABRIELA, in: St.Galler Kommentar zur Bundesverfassung, 2. A., Zürich u. a. 2008
- STAEHELIN THOMAS, Milderung der steuerlichen Doppelbelastung, ASA 53 (1984/85), 51
- VALLENDER KLAUS A., Leitlinien der Bundesfinanzordnung, AJP 1999, 687
- Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen (Sonderheft «Steuerharmonisierung»), ASA 61 (1992/1993), 263
 - Mittelbare Rechtsetzung im Bereich der Steuerharmonisierung. Das Steuerharmonisierungsgesetz als Grundsatzgesetz, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts. FS Ernst Höhn, Bern 1995, 421 ff.
- VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. A., München 2008
- WALDBURGER ROBERT, Holding- und Domicilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz. Kantonale Freiräume bei der Ausgestaltung des Holding- und Domicilprivilegs gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 5 des Steuerharmonisierungsgesetzes, Zürich 1996
- YERSIN DANIELLE, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat. FS Francis Cagianut, Bern 1990, 47
- Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), 97

Berichte und Dokumente

Legislaturziele 2001 - 2004, Vorlage des Regierungsrates vom 5.6.2001, Legislaturziele 2001 - 2004, Finanzplan 2002 - 2005, Bericht des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Grossen Rat über die Ziele des Regierungsrates für die Legislaturperiode 2001 - 2004 und die voraussichtliche

Entwicklung der Kantonsfinanzen in den Jahren 2002 - 2005

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-17-2008), Condensed Version, Paris 2008, 17 (www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf)

Rechtsquellen

AEUV, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 25.3.1957, konsolidierte Fassung), ABI C 83 (30.3.2010), 47

BRB zum Unternehmenssteuerreformgesetz II (Ergebnis der Volksabstimmung und Inkraftsetzung) (vom 21.5.2008), AS 2008, 2902

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

FHA, Freihandelsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (vom 22.7.1972), SR 0.632.401

KV NW, Verfassung des Kantons Nidwalden (vom 10.10.1965), NG 111

StG AI, SteuerG (vom 25.4.1999), GS 640.000

StG NW, G über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 22.3.2000), NG 521.1

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

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

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

VVzStG NW, Vollzugsverordnung zum G über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 19.12.2000), NG 521.11

Materialien

Bericht Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Steuerharmonisierung. Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung/Gesetzestext StHG, Zürich 1994

Bericht und Antrag des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Grossen Rat betreffend Totalrevision des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17.12.1956, Vorlage des Regierungsrates vom 20.10.1998 (nicht publiziert)

Botschaft BV, Botschaft über eine neue Bundesverfassung (vom 20.11.1996), BBl 1997 I, 1

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 1

Botschaft UStR II, Botschaft zum BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4733

E-BV, Entwurf zu einem BB über eine nachgeführte Bundesverfassung, BBl 1997 I, 589

E-StHG, Entwurf zu einem BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 288

Gutachten Gewinne der privilegierten Gesellschaften in der NFA, Die Berücksichtigung der Gewinne der privilegierten Gesellschaften im neuen Finanzausgleich. Wissenschaftliches Gutachten zuhanden der Eidg. Finanzverwaltung sowie der FDK zur Bestimmung der Faktoren Beta für die Aggregierte Steuerbemessungsgrundlage (ASG) im Rahmen der Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben (NFA), Verfasser: Lothar Lammersen/Robert Schwager/Dan Stegarescu und Martin Eichler, Mannheim und Basel 2003

Gutachten Teilbesteuerung von Dividenden, Gutachten des BJ betreffend die Verfassungsmässigkeit einer Teilbesteuerung von Dividenden im Privatvermögen, erstattet der ESTV am 29.11.2006, Bern 2006, www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01094/index.html?lang=de

Protokoll der Verfassungskommission der eidg. Räte zur Revision der BV; Sitzung vom 17.10.1997, 96 ff. (nicht publiziert)

Schaffhauser Abstimmungsmagazin zur Volksabstimmung vom 4.3.2001, betreffend «Die neue Kantons-

verfassung» und «Teilrevision des Gesundheitsgesetzes»

Totalrevision der KV SG, Totalrevision der Kantonsverfassung, Kanton St. Gallen. Vernehmlassungsentwurf, Erläuterungen (verabschiedet von der Spezialkommission am 17.12.1998), ABI SG Nr. 4a (vom 28.1.2000), 372