

**Der Landrat des Kantons Nidwalden (NW) hat eine Teilrevision des Steuergesetzes per 1. Januar 2011 verabschiedet [1], mit der Nettolizenerträge bei den Kantons- und Gemeindesteuern künftig nur noch zu 20% des ordentlichen Satzes besteuert werden. Die Neuregelung ist ein Steilpass für andere Kantone und den Bund.**

GÜNTER SCHÄUBLE  
RETO GIGER

## LIZENZBOX IN NIDWALDEN

### Ein Steilpass für andere Kantone und den Bund

#### 1. NIDWALDNER GESETZESÄNDERUNG

**1.1 Ziel der Neuregelung.** Ziel der Bestimmung ist die Förderung des Nidwaldner Standorts als Zentrum für die Verwaltung von *immateriellen Wirtschaftsgütern (IP)* und von technologischer Innovation durch *Forschung und Entwicklung (F & E)*. Mit der Vorzugsbehandlung von Lizenzeinkünften leistet der Kanton Nidwalden in diesem Bereich einen innovativen Beitrag zur Stärkung des Forschungsstandorts Schweiz [2]. Die vorteilhafte steuerliche Rahmenbedingung unterstützt das Bestreben, die durch Forschung geschaffenen Vermögenswerte in die Schweiz zu bringen oder hier zu behalten.

#### 1.2 Wortlaut

**1.2.1 Gesetz.** Die per 1. Januar 2011 in Kraft tretende Steuergesetzesänderung [3] gemäss neuem Art. 85 Abs. 3 des *Steuergesetzes (StG) NW* lautet wie folgt:

«Für Nettolizenerträge aus der Nutzung von immateriellen Gütern beträgt die feste Gewinnsteuer 20 Prozent des ordentlichen Gewinnsteuersatzes gemäss Absatz 1. Der Regierungsrat kann die immateriellen Güter bestimmen, bei denen für die Lizenerträge dieser Steuersatz anwendbar ist.»

Die Kompetenzdelegation an den Regierungsrat zur Festlegung der immateriellen Güter steht in einem Spannungsverhältnis zum strengen Legalitätsprinzip im Steuerrecht, das nicht nur für Belastungen, sondern auch für Entlastungen gilt. Deshalb wäre es besser, den Umfang der immateriellen Güter sowie den Begriff des Lizenertrags im Gesetz zu regeln.

**1.2.2 Verordnungsentwurf.** Die entsprechende Verordnung des Regierungsrats zum StG NW lag bei Redaktionsschluss noch nicht in der definitiven Fassung vor. Dem Vernehmen nach soll der Begriff der Lizenerträge gleich lauten wie Art. 12 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens:

«Lizenerträge sind Vergütungen aller Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschliesslich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden. Zum Lizenertrag gehören ebenso Veräusserungsgewinne. Lizenerträge sind auch solche aus der Nutzung von immateriellen Gütern unter verbundenen Unternehmen. Vorbehalten bleibt Art. 2 Abs. 2 des Steuergesetzes.»

Art. 2 Abs. 2 StG NW verweigert die Anerkennung von Rechtsgestaltungen, die eine Steuerumgehung bezwecken. Diese Generalklausel ist unseres Erachtens auch ohne zusätzliche Erwähnung in der Verordnung allgemein anwendbar, sodass der Hinweis nicht notwendig ist oder in dieser Form zu kurz greift [4].

Für die Begriffsdefinition des Nettolizenertrags werden zwei Varianten diskutiert.

#### Variante 1

«Der Nettolizenertrag entspricht dem Ertrag der Lizenz abzüglich des darauf direkt anfallenden geschäftsmässig begründeten Aufwandes, der anteiligen Finanzierungskosten, des proportional nach Erträgen verteilten Verwaltungsaufwandes sowie der anteil-



GÜNTER SCHÄUBLE,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
HEAD CORPORATE  
FINANCE & TAX,  
SCHINDLER MANAGEMENT AG,  
EBIKON/LU



RETO GIGER, LIC. IUR.,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
BALMER-ETIENNE AG,  
LUZERN,  
RETO.GIGER@  
BALMER-ETIENNE.CH

ligen Steuern. Der Nachweis des effektiven Verwaltungsaufwandes bleibt vorbehalten. Als Finanzierungskosten gelten Schuldzinsen sowie weitere Kosten, die wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen sind.»

#### Variante 2

«Der Nettolizenztertrag entspricht dem Ertrag der Lizenz abzüglich des darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes und eines Beitrages von 5 Prozent zur Deckung des Verwaltungsaufwandes. Der Nachweis des effektiven Verwaltungsaufwandes bleibt vorbehalten. Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen sowie weitere Aufwendungen, die wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen sind. Überdies sind sämtliche Abschreibungen in Abzug zu bringen.»

Damit auch im internationalen Vergleich eine attraktive Regelung geschaffen wird, sollte aus der Sicht der Steuerpflichtigen der Begriff des Nettolizenztertrags möglichst grosszügig definiert werden. In Variante 1 ist der Nettolizenztertrag als Ertrag der Lizenz abzüglich des darauf direkt anfallenden geschäftsmässig begründeten Aufwands definiert. Zusätzlich könnte auch noch klargestellt werden, dass zum direkt zuordenbaren Aufwand auch Aufwendungen für Auftragsforschung bzw. im Rahmen von «cost sharing agreements» zählen. Auch sollte ausdrücklich erwähnt werden, dass Aufwendungen für selbstgenutzte Immaterialgüter – zum Beispiel durch Abzug einer «notional royalty» analog der belgischen Regelung (vgl. *Abbildung 1*) – unter die Lizenzbox-Regelung fallen.

Die Definition des direkt zuordenbaren Aufwands sowie der Hinweis auf die Abzugsfähigkeit der anteiligen Steuern fehlen in Variante 2. Falls Variante 2 verwendet wird, sollten diese Definitionen sowie die oben erwähnten Klarstellungen noch eingefügt werden.

### 1.3 Ordentliche versus privilegierte Besteuerung

**1.3.1 Effektive Gewinnsteuerbelastung.** Weil gleichzeitig mit der Einführung der Lizenzbox der ordentliche Gewinnsteuersatz von heute 9% auf neu 6% festgesetzt wird [5], werden Nettolizenzterträge bei den Kantons- und Gemeindesteuern in Nidwalden lediglich noch zu 1,2% auf dem Gewinn nach Steuern belastet werden. Zusammen mit der direkten Bundessteuer ergibt sich eine schweizerische ordentliche Steuerbelastung von rund 8,8% auf dem Nettolizenztertrag vor Steuern [6].

**1.3.2 Holding- und Verwaltungsgesellschaft.** Diese ordentliche Belastung entspricht in etwa derjenigen von Verwaltungsgesellschaften [7], bei denen aber lediglich eine untergeordnete schweizerische Geschäftstätigkeit zulässig ist. Die Lizenzbox wird sowohl für in- wie auch für ausländische Lizenz Einkünfte gewährt, wobei auch ausschliesslich schweizerische Erträge in den Genuss dieser Regelung kommen.

Weil die steuerliche Vergünstigung beim Steuersatz ansetzt, ist es nicht notwendig, für Lizenz Einkünfte eine separate Gesellschaft mit besonderem Steuerstatus zu gründen. Die Gesellschaft kann auch weitere Geschäftstätigkeiten ausüben, was ihr mehr Substanz verleiht. Die Gesellschaft kann

zudem Personal für F & E, für die Verwaltung und die Verwertung der Immaterialgüterrechte beschäftigen. Dies wäre unter dem Status einer Holding- oder Domizilgesellschaft nicht oder allenfalls nur eingeschränkt möglich. Vor dem Hintergrund der internationalen Anerkennung [8] der Gesellschaft und auch unter dem Blickwinkel der Ansiedlung von weiteren Geschäftstätigkeiten in Nidwalden wäre diese entsprechende Substanzanreicherung von Vorteil.

Für Holding- und Verwaltungsgesellschaften konnten die schweizerischen Steuerbehörden bisher nicht bestätigen, dass diese Gesellschaften ordentlich besteuert werden. Für die Lizenzbox könnten sie hingegen eine solche Bestätigung (normale Ansässigkeitsbescheinigung) ausstellen.

Für schweizerische Lizenztätigkeiten, welche heute durch eine Verwaltungs- oder Holdinggesellschaft ausgeübt werden, bietet das Nidwaldner Modell eine sinnvolle Alternative.

**1.3.3 Lizenzbox in privilegierter Gesellschaft?** Gemäss der Kommission für Finanzen, Steuern, Gesundheit und Soziales zur Sitzung des Nidwaldner Landrats am 3. Februar 2010 sollen Lizenzboxen lediglich für ordentlich besteuerte Gesellschaften zulässig sein, das ergebe sich auch aus der systematischen Einordnung der Privilegierung in Art. 85 StG NW.

Dass beispielsweise die in Art. 89 StG NW geregelten Verwaltungsgesellschaften die Lizenzbox nicht in Anspruch nehmen können, ist mit der Systematik des neuen Gesetzesartikels jedoch nicht eindeutig erklärbar. Die Absätze 2 und 3 dieses Artikels beziehen sich auf die ordentliche Besteuerung und mithin auf Art. 85 StG NW betreffend den anzuwendenden Steuersatz.

Folglich dürfte es ohne explizite, anderslautende Gesetzesregelung nicht ausgeschlossen sein, dass Unternehmen versuchen werden, für Auslandlizenzeinkünfte zusätzlich das Verwaltungsprivileg zu beantragen. Dies würde zu einer Steuerbelastung auf Auslands lizenzeinkünfte von 0,3% führen. Aufgrund des ausländischen Drucks und der Einschränkungen, die sich durch ausländische CFC-Regelungen bzw. andere Missbrauchsbestimmungen für passive Einkünfte und insbesondere für Verwaltungsgesellschaften ergeben, ist jedoch damit zu rechnen, dass Unternehmen einen zusätzlichen Antrag auf Gewährung des Verwaltungsprivilegs nur in Ausnahmefällen stellen werden [9].

**1.4 Netto- oder Bruttolizenztertrag entlasten.** Nidwalden hat sich für die Entlastung von Nettolizenzterträgen entschieden, ähnlich wie dies beim Beteiligungsabzug gilt [10]. Somit kann auf Bewährtes zurückgegriffen und zusätzliche Probleme können eingeschränkt werden [11]. Dies wohl wissend, dass beim Beteiligungsabzug eine direkte Freistellung eingeführt werden soll [12].

**1.5 Kapitalgewinne.** Der Verordnungsentwurf schliesst auch Kapitalgewinne aus der Veräusserung von immateriellen Rechten in die Lizenzbox mit ein. Weil nicht nur selbst geschaffenes IP, sondern auch von Konzerngesellschaften erworbene Immaterialgüter für die Lizenzbox qualifizieren sollen, stellt sich die Frage, ob eine Missbrauchsrege-

Abbildung 1: NW LICENSE BOX – COMPARISON WITH OTHER JURISDICTIONS

	Switzerland NW	Netherlands	Belgium	Luxembourg	Spain	Ireland
<b>Regulation effective from</b>	01.01.2011	01.01.2007/2010	01.01.2007	01.01.2008	01.01.2008	1973/01.01.2008
<b>Effective tax rate</b>	8,8%	5%	6,8%	5,9%	15%	0%
<b>Definition of qualifying income</b>	Linked to Art. 12 OECD model tax convention	Innovation income, patented know-how, non patented technical know-how	Patents only	Royalties, capital gains, images with qualifying IP; Patents, trademarks/ servicemarks, designs/ models, internet domain names, software copyrights related to standard software	Patents, drawings, models, plans, formulae, secret procedures and rights on information relating to industrial, commercial or scientific experience	The tax exemption is currently available in respect of income derived from the use of a qualifying patent by a manufacturing operation or by an unrelated third party <sup>1</sup>
<b>Excluded income</b>	No	Trademarks, brand names, copyrights, image rights or acquired intangibles	Trademarks, brand names, copyrights, image rights or acquired intangibles	Copyrights of literary or artistic works, plans, secret formulae or processes	Trademarks, literary, artistic or scientific works incl. cinematographic films	Qualifying patent income is subject to a ceiling of EUR 5 millions for the exemption in any one year
<b>Calculation basis net income</b>	Yes	Yes	Yes	Yes	No, gross income	No, gross income. The EUR 5 millions income limit applies to companies on a group-wide basis
<b>Calculation basis in case of privilege limited to net IP</b>	Net IP income; costs that are directly linked to the IP are deductible	Net IP income; costs that are directly linked to the IP are deductible, but not costs for fundamental (basic) research	Net IP income; costs that are directly linked to the IP are deductible, but no cost compensations paid for the purchase of IP rights or depreciation concerning the acquisition of the patent	Net IP income; costs that are directly linked to the IP including write-downs and annual amortizations	Not applicable	Not applicable
<b>Applicable for capital gains</b>	Yes	Yes	No	Yes, recapture rule where losses have been fully deducted due to related expenses and amortization of the IP	No	No
<b>Deduction of R&amp;D expenses</b>	Yes	Yes, including contract R&D (but limited for non patented know-how)	Limited, no deduction for contract R&D and expenses based on cost-sharing agreements	No	Yes	Yes <sup>2</sup>

Abbildung 1: NW LICENSE BOX – COMPARISON WITH OTHER JURISDICTIONS (FORTSETZUNG)

	Switzerland NW	Netherlands	Belgium	Luxembourg	Spain	Ireland
<b>Additional tax credits (aid schemes) for R&amp;D granted</b>	No	Yes, reduction on wage withholding taxes	Yes	Yes	Yes	Yes <sup>3</sup>
<b>Applicable to IP created or acquired before effective date of regulation (retroactive application to old IP)</b>	Yes	No, only for patents granted on or after 01.01.2007, for R&D certificates issued on or after 01.01.2008	No, only applicable to patents used on or after 01.01.2007	No, only IP rights which have been developed or acquired after 31.12.2007	No, only IP rights which have been developed after 31.12.2007	No
<b>Applicable for self-used IP</b>	Details to be announced		Yes, deduction on a notional royalty income	Yes, deduction limited to patented IP, deduction on a notional royalty income	No	The tax exemption is currently available in respect of income derived from the use of a qualifying patent by a manufacturing operation. Royalties payable by a connected person must be calculated on an arms-length basis
<b>Limited to self-developed IP</b>	No	Yes, but also contract research or under a cost contribution arrangement developed IP is accepted. Innovative activities may also take place abroad as long as taxpayer holds title to the IP	Yes	No	Yes, unless it has been developed externally but under the supervision of the company and at its own risk and expense	Yes in Ireland or any EEA country
<b>Applicable on IP acquired from related (affiliated) companies</b>	Yes	Yes, but only if patents acquired are further developed by the Dutch company	Yes, but only if patents acquired are further developed by the Belgian company	No	Yes, but only if IP has been created under the supervision of the company and at its own risk and expense	No
<b>Applicable for legal entities and individuals</b>	No, legal entities only	Corporate income taxpayer, also non-legal entities can be eligible as long as they are corporate income taxpayers	No, legal entities only	Yes	No, legal entities only	Yes

Abbildung 1: NW LICENSE BOX – COMPARISON WITH OTHER JURISDICTIONS (FORTSETZUNG)

	Switzerland NW	Netherlands	Belgium	Luxembourg	Spain	Ireland
<b>Cap/threshold</b>	No	No, there is no longer a cap of qualifying income under the Innovation Box as per art. 01. 2010. There is only a threshold equal to the total development costs of the intangible assets the taxpayer has opted to allocate to the Innovation Box.	No	No	Yes, not applicable in tax periods commencing after the moment the income from IP exceeds 6 times its production costs	Yes, at most EUR 5 millions deductible p. a.
<b>Credit for foreign withholding tax</b>	Yes (limited)	Yes	No	Yes	Yes, but to assess the tax credit the tax reduction on IP income is considered	Foreign tax credit relief has been extended to royalty income from non-treaty countries as part of trading income
<b>Other features</b>		Optional on a product by product basis			The user of the IP needs to apply it to a business activity. Not applicable if user is either a related party or resident in a tax heaven	The user of the patent must be a manufacturing company. From its qualifying exempt patent income, a company may make tax-exempt dividend payments to shareholders holding eligible shares or to individuals who performed the R&D work for the patented invention, subject in all cases to the overall limit of EUR 5 millions per annum

<sup>1</sup> Royalties payable by a connected person must be calculated on an arms-length basis. The definition of a «qualifying patent» includes patents in respect of which work on the development and testing of the patented product or process has been carried out in an EEA state (i.e. EU, Iceland, Norway and Liechtenstein). The patent does not need to be registered in Ireland.

<sup>2</sup> A tax credit of 25% of incremental expenditure by a company or group of companies, incurred wholly and exclusively on research and development (R&D) is available. The credit is used firstly to reduce the liability to Corporation Tax for that accounting period and in certain cases the credit can be refunded to the company. The tax credit is in addition to any allowable deduction for R&D expenditure in the accounts of the company which results in an effective write-off of 37.5%.

<sup>3</sup> A R&D tax credit is also available for construction or refurbishment work carried out on a building used for qualifying R&D activities. The credit is equivalent to 25% of the qualifying cost of construction or refurbishment and may be claimed in full in the year in which the expenditure is incurred. Ireland also has a favourable IP tax regime which provides extensive tax relief for IP acquisition costs incurred by an Irish resident company. The tax write-off is granted as a capital allowance and the write-off is given either in line with the depreciation or over a 15 year period.

lung bezüglich der Mehrfachverwendung von immateriellen Wirtschaftsgütern im Konzern eingeführt werden müsste. Zum Beispiel für Fälle, in denen Immaterialgüter auf eine steuerbefreite ausländische Gesellschaft übertragen und später zu einem höheren Wert wieder auf die schweizerische Gesellschaft zurücktransferiert werden. Dies hätte die Konsequenz, dass entsprechend höhere Abschreibungen vorgenommen werden. Der generelle Verweis auf Art. 2 Abs. 2 StG NW greift unseres Erachtens zu kurz, weil Mehrfachverkäufe und anschliessende Abschreibungen nicht per se als Steuerumgehung qualifizieren.

**1.6 Bereits bestehende Immaterialgüterrechte.** Die Regelung ist auf sämtliche also auch auf bestehende Immaterialgüterrechte anwendbar. Eine Beschränkung auf nach der Einführung der gesetzlichen Regelung entwickeltes, ein-

«*Gleichzeitig mit der Lizenzbox und der Gewinnsteuersatzreduktion hat Nidwalden die steuerlich zulässigen Rückstellungen für F & E erweitert.*»

gebrachtes, lizenziertes oder erworbenes IP wie in den meisten ausländischen Regelungen enthalten, wurde nicht eingeführt. Häufig werden schweizerische Immaterialgüter in separaten Patentverwertungsgesellschaften gehalten, die von einem Verwaltungsprivileg profitieren. Dadurch dass die Nidwaldner Lizenzbox auf sämtliche Immaterialgüterrechte angewandt werden kann, wird diesen Patentverwertungsgesellschaften die Aufgabe des Verwaltungsprivilegs und damit die Ausübung einer normalen Geschäftstätigkeit auf einfache Art und Weise ermöglicht. Der Einbezug von bestehenden Immaterialgütern in die Lizenzboxregelung ist sinnvoll, da damit eine Benachteiligung von schweizerischen gegenüber ausländischen Unternehmen vermieden wird [13].

**1.7 Rückstellungen für Forschung und Entwicklung.** Gleichzeitig mit der Lizenzbox und der Gewinnsteuersatzreduktion hat Nidwalden die steuerlich zulässigen Rückstellungen für F & E erweitert. Der neue Art. 81 Abs. 2 Ziff. 4 StG NW lautet:

«[Geschäftsmässig begründet sind...] Rückstellungen für Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte oder für nachgewiesene eigene Forschungs- und Entwicklungsprojekte; der Regierungsrat legt die Kriterien für den Nachweis der Forschungs- und Entwicklungsprojekte fest.»

Analog lautet der neue Art. 31 Abs. 2 Ziff. 4 StG NW. Die bisher geltende Regelung liess lediglich bis zu 10% des CHF 100 000 übersteigenden steuerbaren Reingewinns zu, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 1 Mio. Der Gegenwert der Forschungs- und Entwicklungsrücklagen musste im liquiden Umlaufvermögen dargestellt werden und solche Rücklagen waren binnen 3 Jahren aufzulösen.

Die Anpassung dieser Regelung ist sinnvoll, da dadurch auch nicht oder erst sehr langfristig erfolgreiche F & E wie z. B. Grundlagenforschung gefördert wird. Im Vergleich mit ausländischen Regelungen, die z. B. die Mehrfachabzugsfähigkeit von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen gewähren, sind die Nidwaldner Regelungen jedoch nicht sehr weitgehend [14].

## 2. VEREINBARKEIT MIT ÜBERGEORDNETEM RECHT

**2.1 Verfassungskonformität.** Art. 127 der *Bundesverfassung (BV)* regelt die Grundsätze der Besteuerung. Nach Abs. 1 ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln.

Im Bereich der Steuern wird das allgemeine Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV und das Willkürverbot von Art. 9 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV) [15].

Der Kanton Nidwalden hat die Verfassungsmässigkeit sowie die Konformität mit dem *Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)* dieser neuen Gesetzesbestimmung gutachterlich untersuchen lassen. Der Gutachter kommt in seinem Gutachten offenbar zum Schluss, dass die Lizenzbox weder gegen verfassungsmässige Grundsätze noch gegen die Bestimmungen des StHG verstösst [16].

Interessant dürfte im Zusammenhang mit der neuen NW-Regelung insbesondere sein, weshalb die Lizenzbox nur für juristische Personen (unter Ausschluss der Stiftungen usw.) anwendbar ist.

In bezug auf die Grundsätze der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stellt sich auch die Frage, ob eine Entlastung lediglich von Lizenzeinkünften im Vergleich zu anderen Einkünften verfassungskonform ist. Lizenzeinkünfte unterliegen im Ausland in der Regel einer Quellensteuer. Die Schweiz gewährt nur eine unvollständige (pauschale) Steueranrechnung und dies auch nur auf Lizenzeinkünfte aus Staaten mit *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)*. Damit kommt es bei diesen Einkünften zu einer klassischen Doppelbesteuerung. Für die meisten anderen Einkünfte gewährt die Schweiz die Steuerfreistellung, wodurch die Doppelbesteuerung vermieden wird. Ein reduzierter Steuersatz, der zur Milderung dieser Mehrbelastung gegenüber anderen Einkunftsarten führt, wäre zumindest unter diesem Aspekt gerechtfertigt [17].

**2.2 StHG.** Soweit das StHG für die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern keine Grundsätze festlegt, gilt für die Ausgestaltung der Kantons- und Gemeindesteuern das kantonale Recht [18]. In die Kompetenz der Kantone fällt insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, -sätze und -freibeträge.

Die Kantone sind grundsätzlich frei in der Festlegung der Steuertarife (sogenannte Tarifautonomie). Von dieser Freiheit haben die Kantone für die verschiedensten Einkunftsarten

bereits mehrfach Gebrauch gemacht [19]. Vor diesem Hintergrund sollte es bei den Kantons- und Gemeindesteuern möglich sein, für die Lizenz Einkünfte einen speziellen Tarif festzulegen.

Nicht ganz klar ist hingegen die Verträglichkeit mit Art. 28 StHG, der die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und Gemischten Gesellschaften regelt und andere Ausnahmen von der ordentlichen Steuerberechnung ausschliesst.

### 3. BLICK ÜBER DIE GRENZE

**3.1 Ausländische Regelungen.** Die meisten OECD-Staaten haben steuerliche Anreize zur Förderung von F & E geschaffen [20]. Am weitesten verbreitet ist die Förderung der Aufwandseite in Form eines Mehrfachabzugs von F & E-Aufwand, als direkte Steuergutschrift (tax credit) auf die Gewinnsteuer oder als allgemeine Senkung des F & E-Personalaufwands durch eine Reduktion der Lohnquellensteuern oder von Sozialabgaben. Die Förderung der Aufwandseite hat zum Ziel, Arbeitsplätze in den Bereichen F & E zu schaffen und eine gewisse Hebelwirkung bezüglich der Schaffung von Technologie-Clustern zu erzielen [21].

Einige OECD-Staaten haben – teilweise zusätzlich zur F & E-Förderung auf der Aufwandseite – spezielle Regelungen für eine Entlastung von Einkünften aus der Verwertung von IP-Rechten eingeführt. Diese Regelungen wurden mit dem Ziel geschaffen, eine Verbesserung der Standortattraktivität für die Entwicklung und Verwertung von IP zu erzielen. In den meisten Ländern ist diese Privilegierung auf Patenteinkünfte beschränkt [22]. Die Niederlande, Belgien, Luxemburg, Spanien und Irland haben die Privilegierung weitergefasst. In Abbildung 1 werden die wesentlichen Merkmale der Regelungen dieser EU-Staaten mit den nidwaldnerischen Bestimmungen verglichen.

Die Regelungen dieser Staaten wurden von der EU-Kommission unter dem Aspekt einer staatlichen Beihilfe überprüft und toleriert [23]. Die EU-Kommission hat diese Regelungen ausdrücklich genehmigt, da es sich um eine Massnahme handelt, die nicht auf eine bestimmte Art von Unternehmen oder eine bestimmte Region ausgerichtet ist.

Malta hat mit Gesetz vom 16. April 2010 ebenfalls eine Lizenzbox-Regelung eingeführt [24]. Liechtenstein plant die Einführung einer entsprechenden Regelung im Rahmen der Gesetzesrevision 2011 [25]. England plant solch eine Regelung mit Wirkung ab 1. April 2013 [26].

Im Vergleich zu den EU-Staaten ist die ab 2011 in Nidwalden anwendbare Regelung flexibler und grosszügiger ausgestaltet. Die meisten EU-Staaten beschränken die Privilegierung auf Patente, Nidwalden gewährt dagegen die Privilegierung auf sämtliches IP, das unter die Definition von Art. 12 OECD-Musterabkommen fällt. Insbesondere auch die Privilegierung von vor dem 1. Januar 2011 geschaffenen IP und von verbundenen Unternehmen erworbenem IP ermöglicht die sinnvolle Strukturierung der Verwertung von IP.

**3.2 Keine Verknüpfung mit EU-Steuerstreit.** Weil die schweizerischen Steuerprivilegien seit längerer Zeit unter Druck sind und bereits im Rahmen der Unternehmens-

steuerreform III [27] teilweise fallen sollen, wird die Einführung anderer steuerlicher Vorteile geprüft, um die steuerliche Standortattraktivität zu fördern oder zumindest zu erhalten. Um nicht neues Konfliktpotential zu schaffen, wurde der Umfang der privilegierten IP-Einkünfte in der Nidwaldner Gesetzeslösung identisch mit dem Lizenzartikel (Art. 12) des OECD-MA formuliert.

Auf die Lizenzbox sind die Hauptkritikpunkte der EU an den kantonalen Steuerregimes, nämlich Selektivität (Vergünstigung ist an besondere Gesellschaftsform geknüpft)

---

*«Im Vergleich zu den EU-Staaten ist die ab 2011 in Nidwalden anwendbare Regelung flexibler und grosszügiger ausgestaltet.»*

und «ring fencing» (es werden lediglich ausländische Einkünfte steuerlich privilegiert) nicht anwendbar.

Holding- und Finanzaktivitäten, die die EU besonders stören, würden durch die Lizenzbox nicht anders geregelt. Die Nidwaldner Lizenzbox kann jedoch als Ersatz für das kantonale Verwaltungsprivileg gelten, wobei wie in der EU faktisch nur Erträge aus IP und Erträge aus F & E begünstigt werden können.

Die Lizenzbox ist eine in der EU verbreitete Massnahme, die als Alternative zu den bestehenden Regimes eingeführt werden kann. Sie wird jedoch nicht insgesamt zu einer Lösung des EU-Steuerstreits bezüglich Holding- und Verwaltungsgesellschaften führen.

**3.3 Position der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV).** Fabian Baumer [28] anerkennt spezielle Gewinnermittlungsbestimmungen in Nischen als einen internationalen Trend vor der Finanz- und Wirtschaftskrise. Zum heutigen Zeitpunkt räumt die ESTV einer Lizenzboxlösung auf Bundesebene offensichtlich noch keine Priorität ein. Das ergibt sich auch aus dem Massnahmenkatalog, welcher im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III zunächst umgesetzt werden soll. *SwissHoldings* beispielsweise hatte jedoch bereits früher die steuerliche Begünstigung von Forschung und Innovation gefordert [29].

## 4. VERLAGERUNG VON IMMATERIELLEN GÜTERN

**4.1 Innerhalb der Schweiz.** Die gewinnsteuerneutrale Verlagerung von Immaterialgütern ist zumindest seit Einführung des Fusionsgesetzes möglich [30]. Ebenfalls führt die Sitzverlegung einer Gesellschaft innerhalb der Schweiz nicht mehr [31] zu Steuerfolgen [32].

Falls nicht weitere Kantone die steuerlichen Vergünstigungen für Lizenzen in ähnlicher Form einführen, ist davon auszugehen, dass Unternehmen künftig die IP-Verlagerung in den Kanton Nidwalden prüfen. Im Vordergrund dürfte die gewinnsteuerneutrale Übertragung [33] in eine verbundene Nidwaldner Gesellschaft stehen.

**4.2 In die Schweiz.** Die Verlagerung von Immaterialgütern aus dem Ausland in die Schweiz führt im Ausland oft zu erheblichen Steuerfolgen, wie das am Beispiel Deutschlands offensichtlich wird [34].

Der in Deutschland schon lange Zeit vorherrschende Rechtsgedanke, dass die bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes aus der deutschen Besteuerungshoheit entstandenen stillen Reserven aufzudecken und zu besteuern sind, wurde im Jahre 2006 erstmals umfassend kodifiziert, um so das deutsche Steueraufkommen sicherzustellen (sog. Entstrickung). In § 12 Abs. 1 des deutschen *Körperschaftsteuergesetzes (KStG)* ist für Körperschaftsteuerpflichtige geregelt, dass ein Wirtschaftsgut bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräusserung oder der Nutzung dieses Wirtschaftsgutes als zum gemeinen Wert veräussert oder überlassen gilt. Es wird damit die Besteuerung stiller Reserven sichergestellt, wenn Wirtschaftsgüter oder deren Nutzung dem deutschen Besteuerungszugriff entzogen werden. Ergänzt wird diese allgemeine Regelung von eigenständigen Regelungen im deutschen Umwandlungssteuergesetz.

Ausserdem werden die Entstrickungsregelungen des § 12 Körperschaftsteuergesetzes und des deutschen Umwandlungssteuergesetzes durch die mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 [35] erstmals in Deutschland eingeführte Besteuerung sog. Funktionsverlagerungen (§ 1 Abs. 3 S. 9 ff. Aussensteuergesetz) [36] fortgesetzt. Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen wird häufig auch als betriebliche Wegzugsbesteuerung bezeichnet, denn sie betrifft die Besteuerung der Auslagerung von Aktivitäten sowohl durch internationale Konzerne als auch mittelständische Unternehmen, die betriebliche Funktionen wie Produktion oder F & E bei ausländischen Tochter- und Enkelgesellschaften aufbauen. Eine Funktionsverlagerung liegt vor beim Übergang einer Funktion von einem Unternehmen auf ein nahestehendes Unternehmen unter Nutzung oder Erwerb von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen des verlagernden Unternehmens. Intention der Regelung ist unter anderem, die stillen Reserven immaterieller Wirtschaftsgüter zu erfassen, die regelmässig unter hohem Kostenaufwand in Deutschland geschaffen wurden und durch die Funktionsverlagerung der deutschen Besteuerung entzogen werden können. Im Rahmen der Besteuerung von Funktionsverlagerungen werden deshalb nicht Einzeltransaktionen, sondern Transferpakete nach den Grundsätzen der Unternehmensbewertung bewertet. Der Wert einer Funktion soll damit daraus abgeleitet werden, welches Entgelt ein fremder Dritter für die gesamte übergebene Einheit entrichten würde. So wird sichergestellt, dass die im Rahmen der Funktionsverlagerung mitübertragenen immateriellen Wirtschaftsgüter und der Firmenwert (Goodwill) auch von der Bewertung erfasst werden, während bei einer Einzelbewertung das «Risiko» bestand, dass sie übersehen wurden und deshalb gar keine Erfassung stattgefunden hatte.

Die aus der Entstrickung folgende Aufdeckung stiller Reserven führt auf Ebene der übertragenden Gesellschaft zu einem Gewinn, der der Besteuerung in Höhe von ca. 30% [37] unterliegt.

**4.3 Aus der Schweiz.** Die Verlagerung von Immaterialgütern ins Ausland führt zur Aufdeckung der stillen Reserven mit entsprechenden Gewinnsteuerfolgen in der Schweiz [38]. Werden ganze Immaterialgüterrechts-Gesellschaften verlegt, wird die Sitzverlegung steuerlich als Gesellschaftsliquidation betrachtet, was zusätzlich zur Gewinnbesteuerung bei Kapitalgesellschaften auch noch die Verrechnungssteuer von 35% auf dem Liquidationsergebnis auslöst [39].

## 5. PROBLEME BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN LIZENZZAHLUNGEN

**5.1 Fehlendes DBA.** Lizenzzahlungen in die Schweiz unterliegen im Ausland in der Regel einer Quellensteuer. Die Schweiz gewährt nur eine unvollständige (pauschale) Steueranrechnung und dies auch nur auf Lizenz Einkünfte aus DBA-Staaten. Damit kommt es bei im Ausland quellenbesteuerten Zahlungen in die Schweiz oft zu einer klassischen Doppelbesteuerung. Um diese zu mildern, ist ein reduzierter Steuersatz sinnvoll.

Immaterialgüterrechtsentgelte aus der Schweiz unterliegen grundsätzlich keiner schweizerischen Quellensteuerpflicht [40].

**5.2 Pauschale Steueranrechnung.** Soweit eine DBA-Regelung mit einem Land besteht, welche auf Lizenzzahlungen in die Schweiz eine residuale Quellensteuer vorsieht, regelt die *Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VO PStA)* [41] die Anrechnung dieser Steuer in der Schweiz. Die pauschale Steueranrechnung ist im Vergleich mit ausländischen Regelungen nicht mehr zeitgemäss und führt lediglich zu einer unvollständigen Entlastung von ausländischen Quellensteuern. Insbesondere die starre Aufteilungsregelung, nach der der Gewinnsteuersatz des Bundes  $\frac{1}{3}$  und derjenige von Kanton und Gemeinde  $\frac{2}{3}$  beträgt, entspricht nicht mehr den Realitäten in den meisten Kantonen. Die sich daraus ergebende Diskrepanz beim Anrechnungsvolumen kann insbesondere Gesellschaften in Kantonen mit einer tiefen Gewinnsteuerbelastung erheblich benachteiligen. Auch der Umstand, dass die ausländischen Quellensteuern auf dem Bruttoertrag erhoben werden, für die Berechnung des schweizerischen Anrechnungs-Maximalbetrages aber nur der Nettoertrag massgeblich ist, führt dazu, dass insbesondere bei Unternehmen mit vergleichsweise niedrigen Margen nur ein kleiner Teil der verbleibenden ausländischen Residualsteuern (DBA-Sockelsteuern) zur Anrechnung kommt. Gemäss Prof. *Robert Waldburger* sollte der Aspekt der PStA zur Stärkung der Standortattraktivität, auch wenn er eher technisch ist, in die Unternehmenssteuerreform III miteinbezogen werden. Dieses Element könnte zum Ausgleich von allfällig zu erwartenden Verschlechterungen bei den Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus verwendet werden [42]. Dem ist vollumfänglich zuzustimmen.

In bezug auf die Nidwaldner Lizenzbox ist insbesondere die Frage zu klären, ob eine Kürzung der ausländischen Quellensteuern bei teilweiser Steuerbefreiung in der Schweiz, wie sie für Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus – insbesondere für Holdinggesellschaften – in der Praxis vorgenommen wird, erfolgen muss.



Waldburger kommt schon für Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus zum Ergebnis, dass diese Praxis DBA-widrig ist und keine Grundlage in der VO PStA findet. Letztere bietet keine Grundlage für die Kürzung ausländischer Quellensteuern, sondern lediglich für deren Aufteilung auf die Steuerhoheiten zur Ermittlung des Maximalbetrags [43].

Gleiches muss auch für die Lizenzbox-Regelung gelten. Eine teilweise Reduktion ausländischer Quellensteuern für die Zwecke der pauschalen Steueranrechnung, wie sie z. B. für Holdinggesellschaften in der Praxis vorgenommen wird, ist u. E. für die Lizenzbox nicht gerechtfertigt und auch nicht durch die VO PStA gedeckt.

### 5.3 Missbrauchsregelungen

**5.3.1 Schweizerische.** Wesentliche Auswirkungen auf die schweizerischen Missbrauchsregelungen [44] sind allein durch die tiefere Gewinnsteuerbelastung nicht ersichtlich. Die Einkünfte unterliegen weiterhin – oder eben neu [45] – einer ordentlichen Gewinnbesteuerung.

Auch sollte die Nidwaldner Berechnungsart des Nettolizenzzertrags [46] keine Auswirkung auf die Festlegung der zulässigen Weiterleitung [47] von abkommensbegünstigten Einkünften haben. Die Nidwaldner Berechnung könnte aber als Indiz für die Berechnung bei «Durchlaufgesellschaften» dienen [48].

**5.3.2 Ausländische.** Einige DBA [49] verlangen für die Inanspruchnahme der Steuerentlastungen die volle Versteuerung der abkommensbegünstigten Einkünfte in der Schweiz. Die Nidwaldner Lizenzboxregelung sieht die volle Besteuerung von Lizenzeinkünften – und zwar zu dem im StG NW festgelegten Satz von 1,2% vor. Damit sind unseres Erachtens die Voraussetzungen für die Steuerentlastung auch für Lizenzzahlungen aus diesen Ländern gegeben.

Gewisse ausländische CFC-Bestimmungen verlangen eine Mindeststeuerbelastung der schweizerischen Gesellschaft, damit ein steuerlicher Durchgriff unterbleibt. Schweden beispielsweise verlangt eine ausländische Minimalbesteuerung von aktuell 14,5% [50].

Eine sorgfältige Abstimmung der schweizerischen Struktur auf ausländische Missbrauchsregelungen bei grenzüberschreitenden Lizenzzahlungen ist weiterhin unabdingbar.

**5.4 Grenzüberschreitende Lizenzzahlungen am Beispiel Italien.** *Siegfried Mayr* [51] weist auf die negativen steuerlichen Rahmenbedingungen zwischen der Schweiz und Italien hin. Im wesentlichen stehen schweizerische, steuerlich privilegierte Gesellschaften ohne effektive gewerbliche Tätigkeit im Schweizer Markt im Fokus der italienischen Steuerbehörden. Es besteht das Risiko, dass Kosten in Italien (Lizenzzahlungen an eine steuerlich privilegierte schweizerische Muttergesellschaft) nicht anerkannt werden. Daher ist es sinnvoll, eine ordentlich besteuerte Schweizer Gesellschaft zu haben, obwohl Italien momentan sogar gegen solche vorgeht [52].

Die Lizenzbox ändert an dieser Haltung kaum etwas, u. E. wird sie sie aber auch nicht verschärfen.

Nicht zuletzt sind die im Verhältnis zu Italien erfahrungsgemäss praktischen Probleme bei der Entlastung von italienischen Quellensteuern durch schweizerische Unternehmen zu erwähnen.

## 6. AUSBLICK

Die Nidwaldner Lizenzbox ist eine innovative Neuerung in der Schweiz. Die Regelung liegt im internationalen Trend und ist zu begrüßen. Da ähnliche Lizenzbox-Regelungen bereits in mehreren EU-Staaten eingeführt wurden bzw. werden, dürften sich keine zusätzlichen Probleme im internationalen Steuerstreit ergeben. Einige Fragen wie das Verhältnis zu bestehenden Steuerprivilegien oder die Ausweitung der Regelung auf Personengesellschaften sind aber noch zu diskutieren. Auch wäre eine gesetzlich festgehaltene Möglichkeit der freiwilligen Höherbesteuerung angesichts ausländischer Minimalsteuerbelastungsbestimmungen prüfenswert.

Angesichts des härter werdenden internationalen Steuerwettbewerbs und des Drucks des Auslands auf gewisse steuerliche Vorteile – z. B. kantonale Steuerregimes – könnte die Nidwaldner Lizenzbox ein Beitrag zur Teillösung dieses Problemkreises sein. Es ist zu wünschen, dass die Schweiz die bestehenden und zum Teil nicht mehr sachgerechten Lösungen – insbesondere bei der pauschalen Steueranrechnung für Unternehmen – gezielt verbessert.

Auf jeden Fall ist die Neuregelung ein Steilpass für andere Kantone, gerade auch im Hinblick auf die bevorstehende Anpassung der kantonalen Steuerprivilegien. Ob die Regelung künftig auch auf Bundesebene eingeführt wird, bleibt abzuwarten. ■

**Anmerkungen:** 1) Vgl. die Publikation per 9. Juni 2010 auf [www.nw.ch/de/aktuelles/amtsmitteilungen](http://www.nw.ch/de/aktuelles/amtsmitteilungen). 2) Kayser Hugo, Finanzdirektor und stellvertretender Volkswirtschaftsdirektor im Nidwaldner Regierungsrat in Zentralinfo 03/2010 der Zentralschweizerischen Handelskammer, S. 7. 3) Die Referendumsfrist ist unbenutzt abgelaufen, die Anordnung einer Volksabstimmung wurde gemäss Sitzungsprotokoll des Nidwaldner Landrats vom 17. März 2010, Ziff. 4.1. nicht verlangt. 4) Vgl. diesbezüglich die Ausführungen in Ziff. 1.5. 5) Art. 85 Abs. 1 StG NW wird per 1.1.2011 wie folgt lauten: «Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Körperschaften gemäss Art. 65 Abs. 1 Ziff. 2 entrichten eine feste Gewinnsteuer von

6 Prozent des Reingewinns.» 6) 8,5% DBST und 1,2% KGST, wobei der Steueraufwand selbst vom Gewinn abgezogen werden kann. 7) Gemäss Art. 28 Abs. 3 StHG als Vorschrift für die kantonalen Regelungen entrichten Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine oder lediglich eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, bei den Kantons- und Gemeindesteuern keine oder nur eine reduzierte Gewinnsteuer. Je nach kantonaler Regelung werden die Ausländerträge mit ca. 0–25% in der Schweiz besteuert, vgl. dazu beispielsweise die Merkblätter der Steuerverwaltung des Kantons Zug unter <http://www.zug.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/>

verwaltungsgesellschaft. 8) Vgl. dazu beispielsweise die deutsche Regelung in Art. 50d Abs. 3 EStG. 9) Vgl. unten Ziff. 3.2 und Ziff. 5.3.2. 10) Gemäss Art. 70 DBG respektive Art. 28 Abs. 1 StHG als Basis für die kantonalen Regelungen. 11) So wäre beim Bruttosystem eine Regelung für Verlustüberhänge erforderlich, z. B. belgisches System: Liegt vor Anwendung des Privilegs ein steuerbarer Verlust vor, dann ist nur dieser vortragbar, ohne dass ein zusätzlicher Abzug auf dem IP-Ertrag gemacht werden kann. Ein steuerbarer Gewinn vor Privileg wird dagegen durch den zusätzlichen Abzug auf den IP-Ertrag bis maximal auf Null reduziert. Dies führt zu einem Überhang, jedoch nicht zu einem vortragbaren Verlust. Vgl. dazu Andreas

Müller, Ralph Gramigna, Thomas Linder in ST 2008/10 S. 803 ff. Ziffer 4.5. **12)** Referat von Hans-Jürg Neuhaus vom 10. Juni 2010 anlässlich der Generalversammlung der IFA zum Thema «Mögliche Änderungen beim Beteiligungsabzug». **13)** Im Hinblick auf allfällige Steuerausfälle plädieren Andreas Müller, Ralph Gramigna, Thomas Linder, in ST 2008/10 S. 803 ff. Ziffer 4.2 für eine zeitliche Beschränkung. **14)** Vgl. unten Ziff. 3.1. **15)** Urteil des Bundesgerichtes vom 25.09.2009, 2C\_49/2008 Ziff. 5.2. **16)** Protokoll der Sitzung des Nidwaldner Landrats vom 3. Februar 2010, Seite 286. **17)** Vgl. Ziff. 5.2. **18)** Art. 1 Abs. 1 und 3 StHG. **19)** Vergleichbare Ausnahmen sind z.B. die Besteuerung von Dividenden und Kapitalerträgen bei Unternehmen (Ermässigung durch Beteiligungsabzug) und beim Aktionär (Teilbesteuerung von Beteiligungserträgen). Weitere Ausnahmen zum Beispiel sind die Behandlung von Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens in Kantonen mit monistischem System und die Auszahlung von Vorsorgeleistungen. **20)** OECD «Tax treatment of business investments in intellectual assets: An international comparison», STI Working paper 2006/4 sowie SwissHoldings, Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne der Schweiz, Studie Headquarter-Standort Schweiz im globalen Wettbewerb, S. 8, 36, 63 ff. **21)** Andreas Müller, Ralph Gramigna, Thomas Linder, in ST 2008/10 S. 803 ff., Ziffer 2.1. **22)** Zum Beispiel Dänemark, Frankreich, Ungarn, Irland, Luxemburg, Portugal. **23)** Vgl. z.B. die Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 13. Februar 2008 (IP/08/216) bezüglich der spanischen Regelung. **24)** <http://www.ip-tax.com/2010/04/23/malta-new-patent-royalty.exemption/>. **25)** Pressemitteilung der liechtensteinischen Regierung vom 05.05.2010; <http://www.llv.li/print/amtstellen/llv-pia-pressemittteilungen/>. **26)** Paragraph 4 of HM Treasury, Pre-Budget Report 2009, Dezember 2009, [http://www.hm-treasury.gov.uk/prebud\\_repindex.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/prebud_repindex.htm). Effektiver Steuersatz ist voraussichtlich 10%. Die Regelung wird auf Patente, die ab 2011 geschaffen wer-

den, beschränkt werden. **27)** Referat von Fabian Baumer, Vizedirektor ESTV, vom 10. Juni 2010 anlässlich der Generalversammlung der IFA zum Thema «Disput mit der EU über die kantonalen Unternehmenssteuerregimes». Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III soll zunächst das Domizilprivileg ersatzlos abgeschafft werden. Die Massnahmen betreffend gemischte Gesellschaften sind vom Bundesrat noch nicht bestimmt. Bei den Holdinggesellschaften soll das Verbot der Geschäftstätigkeit im Ausland durchgesetzt werden. **28)** Referat von Fabian Baumer a. a. O. **29)** Jahresbericht 2008/2009 der SwissHoldings, Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne in der Schweiz, S. 35 f. **30)** Vgl. Kreisschreiben 5 «Umstrukturierungen», Ziff. 4.5 vom 1. Juni 2004. **31)** Betreffend Wegfall der Wegzugsbesteuerung vgl. Art. 22 StHG und dazu Höhn/Mäusle, Interkantonalen Steuerrecht, 4. Auflage, § 8 III., S. 124 ff. **32)** Allenfalls bestehende Steuerrulings sind jedoch zu beachten, gerade etwa im Hinblick auf gewährte Steuererleichterungen, welche oft nur eingeräumt werden, wenn die Gesellschaft während einer bestimmten Periode im Kanton ansässig bleibt. **33)** Zu den Voraussetzungen bei Kapitalgesellschaften vgl. Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der ESTV, insbesondere Ziff. 4.4 (Ausgliederung) oder Ziff. 4.5 (Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften). **34)** Zu schweizerischen Steuerfolgen vgl. Weidmann Markus, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, IFF Forum für Steuerrecht 2010, S. 3 ff. **35)** Vom 14. 08. 2007, BGBl I 2007, S. 1912. **36)** Konkretisiert in der Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) v. vom 12. 08. 08, BGBl I 2008, S. 1680. **37)** Zum einen fällt Körperschaftsteuer in Höhe von 15% an. Hinzu kommt ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% der Körperschaftsteuer, sodass die Belastung insgesamt 15,83% beträgt. Darüber hinaus wird von der jeweiligen Gemeinde eine Gewerbesteuer erhoben, die ca. 14% beträgt. Die genaue Rate ist abhängig von dem in der jeweiligen Gemeinde vorherrschenden Hebesatz.

Die durchschnittliche Steuerbelastung von Körperschaften beträgt daher ca. 30%, sodass die Verlagerung immaterieller Wirtschaftsgüter von Deutschland in die Schweiz hinsichtlich der in diesen Wirtschaftsgütern begründeten stillen Reserven zu einer Steuerbelastung von ca. 30% führt. **38)** Bei im Geschäftsvermögen gehaltenem IP. **39)** Beim Anteilsinhaber sind aufgrund des Liquidationsergebnisses die Einkommens- oder Gewinnsteuerfolgen sowie die Verrechnungssteuerentlastung zu prüfen. **40)** Verrechnungssteuer auf übersetzten Vergütungen (geldwerte Leistungen) und Missbrauchsregelungen vorbehalten. **41)** Verordnung über die pauschale Steueranrechnung – [http://www.admin.ch/ch/d/sr/672\\_201/index.html-fn1#fn1](http://www.admin.ch/ch/d/sr/672_201/index.html-fn1#fn1) vom 22. August 1967, SR 672.201. **42)** Fazit des Referates vom 10. Juni 2010 anlässlich der Generalversammlung der IFA zum Thema «Wie pauschal soll die Steueranrechnung welcher ausländischer residualer Quellensteuern für wie lange sein?». **43)** Folie 14 des Referates vom 1. Juni 2010 a. a. O. **44)** BRB 1962, SR 672.202 sowie Kreisschreiben 1962 und 1999 der ESTV. **45)** Wenn ein schweizerisches Steuerprivileg aufgegeben wird. **46)** Vgl. für die Berücksichtigung von Aufwendungen zur Berechnung des Nettolizenzzertrags für die Gewinnbesteuerung den Verordnungsstext unter Ziff. 1.2.2. **47)** Art. 2 Abs. 2 lit. a BRB 1962. **48)** Das Kreisschreiben 1962 hält unter II, Ziff. 1, 4. Lemma folgendes fest: «Bei der Untersuchung darüber, ob und in welchem Umfang abkommensbegünstigte Einkünfte für die Erfüllung von Ansprüchen nicht abkommensberechtigter Personen verwendet werden, ist zu beachten, dass Aufwendungen, die mit den abkommensbegünstigten Einkünften in Zusammenhang stehen, ausschliesslich aus diesen zu decken sind. ...». **49)** Belgien, Deutschland, Frankreich und Italien, vgl. Kreisschreiben 1999 der ESTV, Ziff. 5. **50)** KPMG, Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions, Sweden, 2010 Edition. **51)** Mayr Siegfried, IFF Forum für Steuerrecht 2010, S. 133 ff. **52)** Jaeggi, Peter und Scheller Stefano, in ST, 2009/3, S. 173.

## RÉSUMÉ

### Lizenzbox à Nidwalden

Le Parlement du Canton de Nidwald a approuvé une révision partielle de la loi fiscale au 1<sup>er</sup> janvier 2011. Dans le domaine des impôts cantonaux et communaux, il n'est plus prévu d'imposer les produits nets de licences des sociétés de capitaux qu'à 20% du taux ordinaire. Avec l'impôt fédéral direct, cela ne représente plus qu'une charge d'environ 8,8% sur le bénéfice avant impôts.

La «Lizenzbox» de Nidwald est une nouveauté pour la Suisse. La réglementation s'inscrit dans la tendance internationale, ce qui est une bonne chose. Une réglementation semblable ayant déjà été introduite dans plusieurs États membres de l'UE ou étant sur le point de l'être, il ne devrait pas y avoir de répercussions sur les litiges fiscaux internationaux. Cer-

taines questions comme le rapport avec les privilèges fiscaux existants, l'imputation forfaitaire d'impôts à la source étrangers, la compatibilité avec le droit supérieur ou l'extension de la réglementation à des sociétés de personnes doivent cependant encore être discutées. De plus, la possibilité d'ancrer dans la loi l'augmentation facultative des impôts, eu égard aux dispositions en matière de charge fiscale minimale à l'étranger, est à examiner.

Cette nouvelle réglementation constitue une étape à franchir pour les autres cantons, notamment dans le contexte de l'adaptation imminente des privilèges fiscaux cantonaux. La question de savoir si la réglementation sera également introduite au niveau de la Confédération reste ouverte. GS/AFB