

Die Liechtensteinische IP-Box

Kurzkommentierung ausgewählter Aspekte und Ausblick

Dr. Marco Felder¹ und Dr. Dr. Bernd-G. Harmann²
Rechtsanwälte, Zürich/Vaduz

Inhaltsübersicht

| | |
|---|---|
| 1. Definition der IP-Box | 3.1.4 Immaterialgüterrechte fremder Rechtsordnungen |
| 2. Entwicklung von Art. 55 SteG und ESA-Notifizierung | 3.2 Einkünfte aus Immaterialgüterrechten |
| 3. Sachlicher Geltungsbereich | 3.2.1 Verkaufserlöse |
| 3.1 Relevanter Kreis der Immaterialgüterrechte | 3.2.2 Lizenzgebühren |
| 3.1.1 Nationale Immaterialgüterrechte | 3.2.3 Veräusserungsgewinne |
| 3.1.2 Einbeziehung weiterer Rechte de lege lata | 3.2.4 Schadenersatzzahlungen |
| 3.1.3 Einbeziehung weiterer Rechte de lege ferenda | 3.2.5 Übrige Entschädigungen |
| | 3.2.6 Fiktive Lizenzgebühren |
| | 4. Ausblick |

1. Definition der IP-Box

Die Handhabung von Einkünften aus Immaterialgüterrechten steht aktuell im Fokus zahlreicher steuerpolitischer Debatten³. Der Grund liegt darin, dass sogenannte IP-Boxen im globalen Wettbewerb um den Erhalt und die Schaffung von Steuersubstrat eine international kompatible und attraktive Besteuerung mobiler Einkünfte aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten ermöglichen⁴.

¹ Leiter Steuern und Recht Liechtenstein, PricewaterhouseCoopers AG, Birchstrasse 160, 8050 Zürich.

² Patentanwalt, Kaminski Harmann Patentanwälte AG, Landstrasse 124, 9490 Vaduz.

³ Die Erstpublikation dieser Abhandlung erfolgte in der Liechtensteinischen Juristenzeitung, 2/13, Seite 71.

⁴ Vgl. Griffith/Miller/O'Connell, Corporate Taxes and Intellectual Property: Simulating the Effect of Patent Boxes, Institute for Fiscal Studies, Seite 17.

Staaten mit IP-Boxen in ihren Steuersystemen gewähren somit ansässigen Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil durch reduzierte Besteuerung von Einkünften aus bestimmten Immaterialgüterrechten. Dadurch werden für Unternehmen einerseits Anreize geschaffen, bestehende Immaterialgüterrechte zu erhalten und darüber hinaus neue innovative Produkte, Prozesse und Dienstleistungen zu entwickeln. Andererseits lässt sich mit solchen steuerlichen Vergünstigungen die Schaffung von qualitativ hochwertigen Arbeitsplätzen fördern⁵.

Staaten wie Belgien, China, Frankreich, Liechtenstein, Luxemburg, die Niederlande, Spanien, das Vereinigte Königreich oder auch der Kanton Nidwalden verfügen teilweise seit einigen Jahren über eigene IP-Box-Gesetzgebungen. In diesen Staaten werden IP-Boxen auch als Patent-, Lizenz- oder Innovationsboxen bezeichnet, ebenfalls spricht man von Abzügen für Einkünfte aus Patenten oder anderen Immaterialgüterrechten. Die für IP-Boxen qualifizierenden Immaterialgüterrechte unterscheiden sich ebenfalls, wobei Patente in allen Fällen vom Anwendungsbereich der verschiedenen IP-Boxen erfasst sind. Liechtenstein, Luxemburg oder der Kanton Nidwalden haben ihren Katalog an qualifizierenden Immaterialgüterrechten gezielt erweitert und dabei unter anderem Gebrauchsmuster, (Handels)Marken, Designs, Software oder Datenbanken in den Anwendungsbereich ihrer IP-Boxen gerückt. Das niederländische IP-Box-System erzielt hingegen einen ähnlichen Effekt durch die steuerliche Begünstigung von sogenannte Forschungs- und Entwicklungszertifikaten⁶.

Die Einführung von IP-Boxen kann zu signifikanten grenzüberschreitenden Verschiebungen in der Haltung und Bewirtschaftung von Immaterialgüterrechten führen. Nachdem beispielsweise in den Benelux-Staaten IP-Boxen implementiert wurden, stieg die Anzahl an Patentanmeldungen für Anmelder in Belgien, Luxemburg und den Niederlanden erheblich, während im selben Zeitraum der Anteil an Patentanmeldungen im Vereinigten Königreich um fast ein Drittel sank⁷.

⁵ Vgl. HM Treasury, HM Revenue & Customs, Consultation on the Patent Box, Seite 5 Rn 1.7; HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Draft Legislation, Seite 4 Rn 1.1.

⁶ Shanahan, Is it time for your country to consider the «patent box»?; PwC's Global R&D Tax Symposium on Designing a Blueprint for Reducing the After-Tax cost of Global R&D, 23 Mai 2011, Seite 4.

⁷ Griffith/Miller/O'Connell, a.a.O., Seite 7.

Steuerliche Anreize im Bereich der Forschung und Entwicklung lassen sich generell in input- und outputorientierte Vergünstigungen differenzieren. Inputorientierte Systeme in Form von Sonderabzügen schaffen unmittelbare Anreize für Unternehmen, verstärkt in wissenschaftliche und technologische Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zu investieren. Seit einigen Jahren werden jedoch inputorientierte Anreizsysteme vermehrt mit outputorientierten Elementen bzw. IP-Boxen ergänzt. IP-Boxen bezwecken die steuerlich attraktive Verwertung von bereits erzielten Forschungs- und Entwicklungsergebnissen und unterscheiden sich somit von inputorientierten Sonderabzügen, indem sie Unternehmen mit einem zusätzlichen Anreiz zur Verwertung bzw. Kommerzialisierung von erzielten Forschungsergebnissen versehen, wobei sie nicht zwingend auf die lokale Ansiedelung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten abzielen⁸. Outputorientierte Systeme können einer Vielzahl von Verwertungsszenarien, von der ausschliesslichen Eigennutzung bis hin zur reinen Lizenzvergabe, eine Basis bieten.

2. Entwicklung von Art. 55 SteG und ESA-Notifizierung

Mit Art. 55 des Gesetzes vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (SteG) wurde mit Wirkung ab 1. Januar 2011 eine Norm eingeführt, die einen Abzug für Einkünfte aus Immaterialgüterrechten vorsieht und damit eine privilegierte Besteuerung von Einkünften aus der Verwertung von qualifizierenden Immaterialgüterrechten ermöglicht.

In der Urkonzeption der liechtensteinischen IP-Box ging man vorerst lediglich von einem Abzug für Patenteinkünfte aus⁹. Sogleich intervenierten Wirtschaftsverbände und Interessengruppen im Rahmen der Vernehmlassung und forderten eine Ausweitung des Katalogs an qualifizierenden Immaterialgüterrechten bis hin zu einer Regelung, bei der sich der Abzug von 80% auf sämtliche Immaterialgüterrechte ohne Einschränkung erstreckt¹⁰.

Die Regierung stellte sich nach Auswertung vergleichbarer Regelungen in anderen europäischen Ländern sodann auf den Standpunkt, dass neben Pa-

⁸ Atkinson/Andes, Patent Boxes: Innovation in Tax Policy and Tax Policy for Innovation, ITIF, Seite 3; Commission, Community framework for state aid for research and development and innovation, OJ C 323/01, 30. Dezember 2006, Seite 4.

⁹ Regierung, Bericht und Antrag Nr. 48/2010, Seite 141.

¹⁰ Regierung, Stellungnahme Nr. 83/2010, Seite 45.

tenteinkünften auch andere Einkünfte aus Immaterialgüterrechten von der vorgeschlagenen Regelung erfasst sein sollen. Weitere Details, wie insbesondere die genauere Eingrenzung der begünstigten Immaterialgüterrechte unter der IP-Box, wurden in Art. 33 der Steuerverordnung (SteV) geregelt¹¹.

In Folge einer Beschwerde und auf Grundlage nachvollziehbarer Erwägungen hat der Staatsgerichtshof mit Urteil vom 1. Juli 2011 Art. 33 Abs. 1 SteV als verfassungs- und gesetzeswidrig aufgehoben¹². Die aufgehobene Bestimmung definierte, bei welchen Immaterialgüterrechten ein Abzug im Sinne von Art. 55 SteG vorgenommen werden kann. Der Staatsgerichtshof begründete sein Urteil im Wesentlichen damit, dass Art. 55 SteG keine sachliche Einschränkung der Immaterialgüterrechte vorsehe. Eine solche Einschränkung wäre vom Gesetzgeber selber vorzunehmen gewesen und könne nicht durch die Regierung erfolgen¹³.

Selbst wenn es die Absicht des Gesetzgebers gewesen wäre, der Regierung die Regelung zu delegieren, welche Immaterialgüterrechte von der Abzugsmöglichkeit erfasst werden sollen, wäre die Regelung mit dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuern nicht zu vereinbaren. Die Frage, so der Staatsgerichtshof, welche Einkünfte aus Immaterialgüterrechten in welchem Umfang belastet werden sollten, sei eine in hohem Mass politische Frage, die vom demokratischen Gesetzgeber zu entscheiden sei¹⁴.

Nach einer weiteren Anhörung der Wirtschaftsverbände und Interessengruppen ist der Landtag am 26. April 2012 dem Vorschlag der Regierung gefolgt. Danach wurde der gesamte Regelungsinhalt von Art. 33 SteV mit nur geringen materiellen Änderungen, die sich vorwiegend aus begrifflichen Anpassungen ergaben, mit Wirkung ab 1. Januar 2012 in Art. 55 SteG über-

¹¹ Hosp/Langer, Die Besteuerung von Immaterialgüterrechten – Wie attraktiv ist die liechtensteinische IP-Box, Praxis Internationale Steuerberatung, Seite 17; Lehmann/Zanettin, Lizenz-Box als Standortmagnet für Forschungsarbeit und innovative Industriebetriebe, PwC Inside Liechtenstein, Seite 10; Regierung, Bericht und Antrag Nr. 123/2011, Seiten 7, 8; Regierung, Stellungnahme Nr. 83/2010, Seite 45.

¹² Fürstlich Liechtensteinischer Staatsgerichtshof, 1 Juli 2011, StGH 2011/13, Aufhebung Art. 33 Abs. 1 SteV, LGBL 2011 Nr. 283.

¹³ Hosp/Langer, a.a.O., Seiten 17, 18; Lehmann/Zanettin, A.a.O., Seite 10; Regierung, Bericht und Antrag Nr. 123/2011, Seiten 4, 8.

¹⁴ Regierung, Bericht und Antrag Nr. 123/2011, Seite 8.

nommen¹⁵. Zugleich wurde der Katalog an qualifizierenden Immaterialgüterrechten im Rahmen der IP-Box um Urheberrechte an Software sowie medizinischen, technischen und naturwissenschaftlichen Datenbanken erweitert, die ab dem 1. Januar 2011 geschaffen oder erworben worden sind¹⁶.

Am 12. Dezember 2012 hielt die EFTA-Überwachungsbehörde (ESA) in ihrer Entscheidung fest, dass Art. 55 SteG mit staatlichem Beihilferecht in Einklang steht¹⁷. Um aber einem möglichen Argument in Hinblick auf die potentiell selektive Wirkung medizinischer Datenbanken entgegen zu wirken, wurden diese im Steuergesetz wieder gestrichen¹⁸.

3. Sachlicher Geltungsbereich

Konkret wird in Art. 55 SteG eine steuerliche Begünstigung von Forschung und Entwicklung durch die rechtliche Fiktion bewirkt, dass ein Betrag in Höhe von 80% der Summe der positiven Einkünfte aus Immaterialgüterrechten als geschäftsmässig begründete Aufwendungen gilt, wobei der Kreis der einbezieharen Immaterialgüterrechte abschliessend aufgezählt wird.

Die Herkunft der Einkünfte setzt somit deren Verknüpfung mit einer speziellen Auswahl von Immaterialgüterrechten voraus. Deren Kreis ist rechtspolitisch in Hinblick auf die durch Technologieförderung bedingte Rechtfertigung festgelegt worden, so dass nur die dem Grunde und der Höhe nach einem der ausgewählten Rechte zuordenbaren Einkünfte qualifiziert sind. Die Höhe der steuerlich begünstigten Einkünfte hängt damit entscheidend von der Einordnung unter den Immaterialgüterrechts- und Einkunfts begriff ab, so dass deren Erfassungsbereich und damit der sachliche Geltungsbereich im Folgenden näher betrachtet werden soll.

¹⁵ Landtag des Fürstentums Liechtenstein, Arbeitssitzung April 2012, Traktandum 2; Regierung, Stellungnahme Nr. 21/2012, Seiten 4, 8, 23; Hosp/Langer, a.a.O., Seite 18; Regierung, Bericht und Antrag Nr. 123/2011, Seite 4.

¹⁶ Regierung, Stellungnahme Nr. 21/2012, Seiten 10, 14; Hosp/Langer, a.a.O., Seite 19.

¹⁷ ESA, Entscheidung vom 12. Dezember 2012, Fall-Nr. 71725, Vorgangs-Nr. 651592, Entscheidungs-Nr. 480/12/COL.

¹⁸ Regierung, Stellungnahme Nr. 5/2013, Seite 30; ESA, Entscheidung vom 12. Dezember 2012, Fall-Nr. 71725, Vorgangs-Nr. 651592, Entscheidungs-Nr. 480/12/COL, Seite 3 Rn 11; Regierung, Bericht und Antrag Nr. 139/2012, Seiten 29, 50.

3.1 Relevanter Kreis der Immaterialgüterrechte

Den Anknüpfungspunkt für die steuerliche Bevorteilung stellen gemäss Art. 55 SteG die Summe der positiven Einkünfte aus Immaterialgüterrechten dar. Hierbei ergeben sich die positiven Einkünfte aus den Einnahmen aus der Nutzung, Verwertung oder Veräusserung der Immaterialgüterrechte abzüglich der damit zusammenhängenden steuerwirksamen Aufwendungen einschliesslich der Abschreibungen der Immaterialgüterrechte.

Begrifflich umfassen Immaterialgüterrechte einen weiten Bereich, wobei der für die Förderung von Forschung und Entwicklung bedeutsame Teilbereich auf den Kernbereich des Geistigen Eigentums als Summe von gewerblichen Schutzrechten und Teilen des Urheberrechts entfällt.

Wie bereits erwähnt war in der ursprünglichen Formulierung der IP-Box-Regelung beabsichtigt, einen Abzug für Patenteinkünfte zu gewähren, wobei jedoch die Frage im Verordnungswege geregelt werden sollte, inwieweit auch Einkünfte aus anderen Immaterialgüterrechten begünstigt werden. Die zugrundeliegende Begründung für die konkrete Auswahl lag in der beabsichtigten Förderung von Forschung und Entwicklung, wobei ausdrücklich auf deren durch die im Jahr 2000 beschlossene Lissabon-Agenda der Europäischen Union verliehene Bedeutung verwiesen wurde¹⁹.

A. Sachlicher Erfassungsbereich gemäss Art. 33 SteV (alte Fassung)

Demgemäss wurde der Kreis der einbeziehbaren Immaterialgüterrechte durch eine zielgerichtete Auswahl festgelegt, wobei neben der sachlichen noch die zeitliche Einschränkung auf ab dem 1. Januar 2011 geschaffene oder erworbene Rechte erfolgte. Der ursprüngliche Art. 55 SteG verwies zur weiteren Ausgestaltung auf die Regelung der Einzelheiten im Verordnungsweg. Die hierzu erlassene Steuerverordnung definierte in Art. 33 sowohl die Details der Berechnung als auch in Abs. 1 die zu berücksichtigenden Immaterialgüterrechte. Für einige Schutzrechtsarten wurde eine positive Definition vorgenommen, indem festgelegt wurde, dass nur Patente, Marken, Muster

¹⁹ Regierung, Vernehmlassungsbericht betreffend die Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) sowie Abänderung der entsprechenden Spezialgesetze, Vernehmlassungsfrist: 5. Juni 2009, Seite 76.

und Gebrauchsmuster als Immaterialgüterrechte gelten, sofern diese durch Eintragung in ein inländisches, ausländisches oder internationales Register geschützt sind. Der Steuerpflichtige hatte das Vorliegen des Registereintrages nachzuweisen. Sonstige Rechte, wie beispielsweise Urheberrechte, Know-How oder Handelsbezeichnungen galten jedoch ausdrücklich nicht als Immaterialgüterrechte im Sinne von Art. 55 SteG. Hiermit wurde das Urheberrecht ohne weitere sachliche Differenzierung aus dem Kreis der für die IP-Box-Regelung relevanten Immaterialgüterrechte herausgenommen.

Da mit der steuerrechtlichen Bevorzugung einzelner Immaterialgüterrechte ausdrücklich eine Technologieförderung beabsichtigt wird, erscheint der Ausschluss des Urheberrechts als historisch vorwiegend künstlerisch angelegtes Immaterialgüterrecht auf den ersten Blick nicht als grundsätzlich sachfremd. Problematisch war aber zunächst, dass dies das Urheberrecht in seiner Gesamtheit betraf und nicht zwischen dem ursprünglich intendierten Schutz von künstlerisch-literarischen Werken und den später ausdrücklich eingeführten Gegenständen²⁰, wie beispielsweise Software und Datenbanken differenzierte.

Bei einem solchen Schutz von Software sowie von Datenbanken ist zu berücksichtigen, dass diese in Hinblick auf die Aktivitäten im Bereich von Forschung und Entwicklung von grosser Bedeutung sein können. In Hinblick auf Datenbanken ist zudem zwischen Art. 4 und Art. 45 Urheberrechtsgesetz²¹ (URG) zu differenzieren. Der Unterschied des Datenbankschutzes als Sammelwerk gemäss Art. 4 URG und als Schutz des Datenbankherstellers gemäss Art. 45 URG besteht darin, dass der Produzent gemäss Art. 45 URG zum Erwerb des Schutzes lediglich eine wesentliche Investition tätigen muss, wohingegen der Schutz als Sammelwerk gemäss Art. 4 URG an die Auswahl und Anordnung die in den meisten Fällen wohl vergleichsweise höheren Anforderungen des individuellen Charakters einer geistigen Schöpfung stellt.

²⁰ Angestossen durch den WIPO-Urheberrechtsvertrag vom 20. Dezember 1996 sowie verschiedene EU-Richtlinien, z.B. Computerrichtlinie 91/250 EWG und Richtlinie über den Schutz von Datenbanken 96/6 EG. Vgl. auch Dreier, Schulze, Urheberrechtsgesetz, Kommentar, 3. Auflage, C.H. Beck, München 2008, Seiten 86–88 sowie Seite 134ff und Seite 988ff.

²¹ Gesetz vom 19. Mai 1999 über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz, URG), LGBl. 1999 Nr. 160.

Ein Beispiel für ein geschütztes Sammelwerk wären chemisch-pharmazeutische Datenbanken, die in ihrer Verknüpfung von Daten zu Heilzwecken, z.B. Krankengeschichten, Diagnosen und entsprechende Medikamentenverabreichungen an Personen als Vergleichsgrößen, bereits umfangreiche medizinische Expertise enthalten. Ein reiner Investitionsschutz des Datenbankherstellers wäre gegeben, wenn beispielsweise eine Datenbank der chemisch-pharmazeutischen Zusammensetzungen von Arzneimitteln als reine Auflistung für spezielle Krankheiten angelegt würde²².

Beide Typen von Datenbanken würden aber für ein forschendes Unternehmen eine, vielleicht sogar die entscheidende, verwertbare Schlüsselinvestition darstellen, die zusammen mit einer hierauf zugreifenden Software durch Lizenzvergabe genutzt werden könnte. Je nach Technologiegebiet kann es sich hierbei auch um die eigentliche Investition und den Kern des Geschäftsmodells handeln. Ähnliche Überlegungen könnten beispielsweise für Unternehmen angestellt werden, welche Systeme zur Bildverarbeitung, zur Verkehrsplanung und -steuerung oder zur Steuerung komplexer industrieller Prozesse anbieten.

Zudem ist Software heute ein für die meisten Technologien und Branchen zwingend erforderlicher Bestandteil von Produkten, die aufgrund der durch spätere Software-Updates und damit verbundenen Erträge einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg liefern kann. In einigen Branchen wird aufgrund der dort üblichen Geschäftsmodelle die Hardware gerade noch kostendeckend oder sogar unterhalb der Kosten veräußert, wobei die eigentlichen Erträge dann erst über die nachfolgenden Software-Lizenzen erwirtschaftet werden können. Da die branchenüblich vorgegeben Preisgestaltungen nicht immer beeinflussbar sind, würde für solche Unternehmen eine Benachteiligung gegenüber anderen Branchen erfolgen, in denen beispielsweise der grösste Teil der Erträge über Lizenzeinnahmen aus der Produktion patentgeschützter Hardware realisiert werden kann.

Dass der Schutz von im Prinzip ebenfalls technisch oder medizinisch nutzbaren Daten sowie der dazugehörigen Software rechtstechnisch über das Urheberrecht erfolgt, hatte rechtspolitische Gründe, ohne dass hierdurch eine eigentliche sachliche Zugehörigkeit zum ursprünglich unter Schutz gestellten Bereich von Literatur und Kunst bewirkt wird.

²² Vgl. auch im Folgenden Harmann B.-G. in Gewerbliche Schutzrechte, DACH-Schriftenreihe Band 37, Schulthess, Zürich, 2011, Seite 116ff.

Aufgrund des ausdrücklich beabsichtigten und lediglich rechtstechnisch über das Urheberrecht bewirkten Schutzes von solchen technischen Gegenständen und Investitionen erschien es somit gerechtfertigt, zumindest Einkünfte aus Software und medizinischen, technischen und/oder naturwissenschaftlichen Datenbanken, z.B. durch Lizenzvergabe, in Art. 55 SteG einzubeziehen.

Die in Art. 33 SteV gewählte Formulierung beinhaltet zudem im Detail zwei weitere inhaltliche Problempunkte.

Zum einen umfasst die Formulierung «Muster- und Gebrauchsmusterrechte» streng genommen nicht die eigentlich wohl beabsichtigen Designrechte in ihrer gesamten inhaltlichen Breite. Zwar wurden Designrechte früher durch ein als solches bezeichnetes Muster- und Modellgesetz²³ geschützt, seit seiner Neufassung vom 11. September 2002 lautet die Bezeichnung jedoch Designgesetz²⁴. Zudem wurde durch die Beschränkung auf die (zweidimensionalen) Muster die ebenfalls durch das Designgesetz geschützten Modelle als dreidimensionale Erzeugnisse terminologisch nicht erfasst.

Zum anderen erscheint die Bezugnahme auf ausländische Schutzrechtsarten, die kein inländisches Äquivalent haben, in grundsätzlicher Hinsicht nicht als unproblematisch. Der Begriff des Gebrauchsmusters ist zwar für die deutschen und österreichischen Rechte verständlich, kann aber bereits für französische Gebrauchszertifikate oder chinesische Gebrauchsmusterpatente²⁵ in sprachlicher Hinsicht nicht unmittelbar übernommen werden. Wie unten näher ausgeführt wird, erscheint daher eine rein inländische materielle Definition mit nachfolgender rechtsvergleichender Anknüpfung und Einbeziehung von materiell identischen ausländischen Schutzrechtsarten in die IP-Box als in systematischer Hinsicht geeigneter.

Wie bereits dargestellt wurde die Regelung des sachlichen Erfassungsbereichs in Art. 33 Abs. 1 SteV im Juli 2011 durch den Staatsgerichtshof aufge-

²³ Ursprünglich Gesetz vom 26. Oktober 1928 betreffend die gewerblichen Muster und Modelle (Muster- und Modellgesetz, MMG) LGBl. 1928 Nr. 14.

²⁴ Dies wurde in der Stellungnahme des liechtensteinischen Patentanwaltsverbandes (LIPAV) im Rahmen der Vernehmlassung zur Abänderung des Art. 55 SteG auch angemerkt.

²⁵ Vgl. Bu Yuanshi, *Patentrecht und Technologietransfer in China*, C.H. Beck, Helbing Lichtenhahn, 2010, Seite 11ff.

hoben. In Reaktion auf die Aufhebung wurde der Kreis der Immaterialgüterrechte in der Folge direkt in Art. 55 SteG geregelt.

B. Sachlicher Erfassungsbereich gemäss Art. 55 SteG (neue Fassung)

Im neu gefassten Art. 55 SteG werden nunmehr als für die steuerliche Begünstigung qualifizierende Immaterialgüterrechte abschliessend aufgeführt:

- a) Patente, Marken und Designs, sofern diese durch die Eintragung in ein inländisches, ausländisches oder internationales Register geschützt sind; und
- b) Software sowie technische und naturwissenschaftliche Datenbanken.

Gegenüber Art. 33 SteV wurde somit die Formulierung «Muster und Gebrauchsmuster» durch den aktuellen Begriff des Designs ersetzt, zudem wurden ergänzend Software sowie medizinische, technische und naturwissenschaftliche Datenbanken aufgenommen. Im Zuge des Überprüfungsverfahrens vor der EFTA-Überwachungsbehörde wurde jedoch die Gefahr einer Betrachtung der medizinischen Datenbanken als sektoral begünstigend gesehen, so dass diese vom Gesetzgeber im April 2013 wieder gestrichen wurden. Die ursprünglich in Absatz 5 enthaltene zeitliche Schranke wurde unverändert übernommen.

Da für Marken und Designs nationale oder internationale Registereintragungen erfolgen und für Patente die als inländische Eintragung wirkende Registerführung durch das eidgenössische Institut für Geistiges Eigentum bereitgestellt wird, ist das entsprechende Kriterium des Registereintrags für inländische Schutzrechte stets erfüllt. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass Art. 55 SteG lediglich unspezifisch fordert, dass durch die Eintragung in das Register eine Schutzwirkung gegeben ist, ohne deren Mindestumfang näher festzulegen. Dies kann jedoch nicht dahingehend verstanden werden, dass eine solche Wirkung beispielsweise erst bei der Erteilung eines Patents eintritt und die davorliegende Zeit ab der Anmeldung des Patents als nicht erfasst zu betrachten wäre.

Hiergegen spricht zum einen die rechtspolitisch gewollte Förderung von Forschung und Entwicklung, für die eine Patenterteilung als einer von mehreren Schritten des Erfindungsschutzes nur einen Teilaspekt der Verwertung

darstellt. Vielmehr soll der Registereintrag eine Nachvollziehbarkeit gewährleisten, die auch mit der Anmeldung bzw. Hinterlegung eines Patentes oder einer anderen Schutzrechtsanmeldung bereits grundsätzlich erfüllt ist. Zudem werden häufig bereits für Anmeldungen Lizenzen vergeben, so dass auch unter dem Gesichtspunkt der steuerrechtlich gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise bereits ab diesem frühen Zeitpunkt eine Nutzung erfolgt bzw. erfolgen kann.

Zum anderen entsteht bereits durch die Patentanmeldung ein Anwartschaftsrecht, das durch die verschiedenen nachfolgenden Verfahrensschritte zum Vollrecht anwächst. So folgt beispielsweise schon aus der Patentanmeldung eine patenthindernde Wirkung gegenüber späteren Anmeldungen des gleichen Gegenstandes durch andere Anmelder, sofern die Patentanmeldung später auch veröffentlicht wird. Die ersten Schutzwirkungen treten somit bereits durch den Anmeldevorgang ein, so dass auch dieses Kriterium selbst bei eng gefasster Betrachtung erfüllt wäre.

Insgesamt gesehen stellt sich somit vorwiegend die Frage nach den Grenzen des inhaltlichen Erfassungsbereichs dieser Legaldefinition sowie der Vollständigkeit in Hinblick auf das beabsichtigte Ziel der Förderung von Forschung und Entwicklung.

3.1.1 Nationale Immaterialgüterrechte

Hinsichtlich der Bestimmung des sachlichen Erfassungsbereiches sind zunächst die einschlägigen national anwendbaren Spezialgesetze heranzuziehen, wobei für die aufgeführten Immaterialgüterrechte im Steuergesetz jedoch keine direkte Verweisung erfolgt.

A. Patente

Bekanntlich existiert für Liechtenstein kein nationales Patentgesetz mehr²⁶. Durch den schweizerisch-liechtensteinischen Patentschutzvertrag von 1978

²⁶ Das liechtensteinische Gesetz vom 26. Oktober 1928 betreffend die Erfindungspatente, LGBl. 1928 Nr. 11, wurde aufgrund des Patentschutzvertrages mit der Schweiz aufgehoben.

wurde jedoch für beide Länder ein einheitliches Patentschutzgebiet geschaffen, so dass Patente nur mit Wirkung für beide Territorien erteilt werden. Im Hinblick auf internationale Anmelde- oder Erteilungsverfahren stellt der Patentschutzvertrag hierbei ein Sonderabkommen i.S. von Art. 142 des Europäischen Patentübereinkommens²⁷ (EPÜ) sowie ein regionaler Patentvertrag i.S. von Art. 45 des Patentszusammenarbeitsvertrags²⁸ (PCT) dar. In den internationalen Verfahren können hierbei beide Länder nur gemeinsam benannt werden, so dass kein isolierter Schutz nur für eines der beiden Territorien realisierbar ist.

Seit Abschluss des schweizerisch-liechtensteinischen Patentschutzvertrags und dem Inkrafttreten des entsprechenden liechtensteinischen Gesetzes²⁹ existiert somit nur ein einziges und einheitliches Schutzrecht für beide Territorien, dessen Erteilung und Verwaltung durch das schweizerische Institut für Geistiges Eigentum (IGE) gehandhabt wird. Dabei kann neben der nationalen Option auch der Weg über den Patentszusammenarbeitsvertrag oder das Europäische Patentübereinkommen gewählt werden, wobei auch hier ein einheitliches Schutzterritorium besteht und Patente bzw. nationale Teile eines europäischen Patents nur für beide Länder gemeinsam erteilt werden. In materieller Hinsicht entspricht das schweizerische Patentrecht weitgehend dem des Europäischen Patentübereinkommens.

Grundsätzlich bilden schweizerisch-liechtensteinische Patente dabei einheitliche Rechte, die territorial und in ihrer Wirkung auch einheitlich zu betrachten sind³⁰, wie dies in Art. 1 und Art. 4 des Patentschutzvertrags (PSV) statuiert wird.

Um eine weitgehend einheitliche Wirkung und Handhabung sicherzustellen, wurde in Art. 5 PSV neben der direkten Gültigkeit der schweizerischen pa-

²⁷ Europäisches Patentübereinkommen, revidiert in München am 29. November 2000 (EPÜ 2000), LGBl. 2007 Nr. 318.

²⁸ Vertrag vom 19. Juni 1970 über die internationale Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Patentwesens (PCT), LGBl. 1980 Nr. 35/1.

²⁹ Gesetz vom 26. September 1979 zum Vertrag zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Schutz der Erfindungspatente, LGBl. 1980 Nr. 33.

³⁰ Die einheitliche Wirkung ist jedoch durch den EWR-Beitritt Liechtensteins und die deshalb erforderlich gewordene Ergänzungsvereinbarung zum Patentschutzvertrag in gewissen Punkten durchbrochen bzw. gelockert worden, vgl. Harmann, a.a.O., Seite 100ff.

tentspezifischen Normen³¹ auch die Anwendbarkeit weiterer Normen vorgesehen, sofern die Handhabung der Patentgesetzgebung deren Anwendung bedingt. Um dem Bestimmtheitsgebot zu genügen, ist dem PSV eine Anlage beizufügen, in der diese zusätzlichen Normen ausdrücklich aufzuführen sind³². Da zudem sowohl die Schweiz als auch Liechtenstein Vertragsstaaten des europäischen Patentübereinkommens sind, sind dessen Bestimmungen in beiden Ländern anwendbar.

Damit sind zunächst sowohl nationale schweizerisch-liechtensteinische Patente als auch entsprechende Teile europäischer Patente durch Art. 55 SteG erfasst.

B. Marken

Marken werden durch das liechtensteinische Markenschutzgesetz³³ geschützt, das in Art.1 eine Legaldefinition enthält. Dementsprechend ist eine Marke ein Zeichen, das geeignet ist, Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von solchen anderer Unternehmen zu unterscheiden. Marken können insbesondere Wörter, Buchstaben, Zahlen, bildliche Darstellungen, dreidimensionale Formen oder Verbindungen solcher Elemente untereinander oder mit Farben sein. Liechtenstein ist sowohl Mitglied des Madrider Markenabkommen, als auch des Madrider Protokolls, so dass ein Markenschutz in Liechtenstein auch über eine internationale Registrierung erwirkt werden kann, wobei Liechtenstein, wie auch die Schweiz, nicht von der Europäischen Gemeinschaftsmarke erfasst wird.

Eintragungen von Marken erfolgen hierbei entweder im vom Amt für Volkswirtschaft geführten nationalen Register oder im Fall von internationalen Markenregistrierungen im internationalen Register³⁴.

³¹ CH-Bundesgesetz über die Erfindungspatente (Patentgesetz, PatG) vom 25. Juni 1954.

³² Zur Frage der Heranziehung nicht ausdrücklich aufgeführter Normen vgl. Appel/Caspers, Der Prozess ums Patent im Lichte des liechtensteinisch-schweizerischen Patentschutzvertrages, Liechtensteinische Juristen-Zeitung (LJZ) 2002, 79 ff.

³³ Gesetz vom 12. Dezember 1996 über den Schutz von Marken und Herkunftsangaben (Markenschutzgesetz) (MSchG), LGBL. 1997 Nr. 60.

³⁴ Vgl. hierzu Wanger, Liechtensteinisches Markenschutzgesetz, 3. Auflage, 2009, Seite 107ff.

Das zuletzt im Jahre 1997 vollkommen revidierte Markenschutzgesetz ist an die Markenrichtlinie der Europäischen Gemeinschaft angeglichen, so dass auch das Markenrecht Liechtensteins mit dem der Mitgliedsstaaten der Europäischen Gemeinschaft weitgehend harmonisiert ist. Das liechtensteinische Markengesetz rezipiert zwar in weiten Bereichen das Markenschutzgesetz der Schweiz, jedoch bestehen zwischen den Markensystemen insbesondere aufgrund der Mitgliedschaft Liechtensteins im EWR in einigen wesentlichen Punkten Unterschiede.

Andere Kennzeichen, wie beispielsweise Domain- oder Firmennamen, werden zwar ebenfalls in Registern eingetragen, fallen aber alleine aufgrund dieser Tatsache nicht unter den Markenbegriff. Allerdings kann ein solches Kennzeichen zusätzlich auch als Marke geschützt sein, so dass in einem solchen Fall auch eine steuerliche Begünstigung der auf die Wirkung der Markeneintragung zurückzuführenden Einkünfte unter der IP-Box-Regelung erfolgt.

C. Designs

Der Begriff des Designs wird im liechtensteinischen Designgesetz³⁵ definiert, das im Jahre 2002 novelliert wurde und dabei die Vorgaben der entsprechenden Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft über den rechtlichen Schutz von Mustern und Modellen berücksichtigt, so dass materiell ein weitgehende Harmonisierung mit dem Recht anderer europäischer Länder erfolgt ist. Gemäss Art. 2 ist ein solches Design die Erscheinungsform eines ganzen Erzeugnisses oder eines Teils davon, die sich insbesondere aus den Merkmalen der Linien, Konturen, Farben, der Gestalt, Oberflächenstruktur und/oder der Werkstoffe des Erzeugnisses selbst und/oder seiner Verzierung ergibt.

Die Erteilung und Verwaltung der Schutzrechte erfolgt national durch die Abteilung für Geistiges Eigentum im Amt für Volkswirtschaft.

Liechtenstein ist zudem Vertragsstaat des Haager-Musterschutzabkommens in seiner Genfer Fassung, so dass Designrechte auch im Zuge eines internationalen Verfahrens erwirkt werden können.

³⁵ Gesetz vom 11. September 2002 über den Schutz von Design (Designgesetz; DesG), LGBL. 2002 Nr. 134.

D. Software

Der Schutz von Software kann immaterialgüterrechtlich in zweifacher Weise erreicht werden.

Zum einen ist Software bei Vorliegen eines technischen Charakters als sogenannte computerimplementierte Erfindung dem Schutz durch Patente zugänglich³⁶.

Zum anderen werden Computerprogramme in Art. 2 Abs. 3 des liechtensteinischen Urheberrechtsgesetz³⁷ durch eine Rechtsfiktion als Werk der Literatur und Kunst betrachtet und somit dem für diese geltenden Urheberrechtsschutz zugänglich gemacht. Hierbei ist es unerheblich, ob ein Computerprogramm in kompilierter Fassung oder in einer Programmiersprache bzw. in Programm- oder Quellcode vorliegt. Nicht erfasst werden jedoch die dem Computerprogramm zugrundeliegenden abstrakten Anweisungen, d. h. der Algorithmus in nicht konkret implementierter Form. Ebenfalls nicht erfasst sind reine Datenstrukturen oder Datenansammlungen, die selbst keine Befehls- oder Steueranweisungen an den Computer enthalten.

In systematischer Hinsicht ist davon auszugehen, dass sich die in Art. 55 SteG angeführte Software auf den urheberrechtlichen Schutz von Computerprogrammen bezieht, wobei naturgemäss aber auch ein paralleler Patentschutz möglich ist.

Hervorzuheben ist, dass in Liechtenstein kein Registereintrag für Urheberrechte möglich ist³⁸, wobei ein entsprechender Schutz und damit eine Erfassung durch Art. 55 SteG bereits mit der Erstellung der Software erfolgt. Zudem ist – im Gegensatz zu einem Patentschutz – kein technischer Charakter gefordert, so dass jegliche Art von Computerprogramm ohne Einschränkungen auf damit implementierte technische Anwendungen geschützt wird.

³⁶ Vgl. allgemein Beresford, *Patenting Software Under the European Patent Convention*, Sweet & Maxwell, London, 2000 sowie aktueller Singer, Stauder, *Europäisches Patentübereinkommen*, Kommentar, 6. Auflage, Carl Heymanns Verlag, 2013, Seiten 168–173.

³⁷ Gesetz vom 19. Mai 1999 über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz, URG), LGBl. 1999 Nr. 160.

³⁸ Es besteht jedoch beispielsweise in China die Möglichkeit, Computerprogramme freiwillig registrieren zu lassen, so dass hierdurch der Nachweis der Urheberschaft im Verletzungsfall erleichtert wird.

E. Datenbanken

Für den Schutz von Datenbanken bietet das liechtensteinische Urheberrechtsgesetz in den Art. 4 und 45 URG eine Grundlage. Wie bereits dargestellt bestehen für beide Typen unterschiedliche Voraussetzungen, wobei der Schutz auch kumulierbar ist. In Art. 4 Abs. 3 URG werden Datenbanken als Sammelwerke geschützt, sofern sie aufgrund der Auswahl oder Anordnung des Stoffes eine eigene geistige Schöpfung darstellen. An ihrem Inhalt bestehende Rechte werden nicht berührt.

Wird diese Voraussetzung nicht erreicht, steht alternativ der Schutz des Datenbankherstellers gemäss Art. 45 URG als sui-generis-Schutz zur Verfügung, wenn eine wesentliche Investition in die Datenbank erfolgte.

Im technischen Bereich können Sammelwerke durch eine Vielzahl von Datenbanken realisiert werden, wenn diese beispielsweise Daten als fertige Lösungen für spezielle technische Probleme bereitstellen. Ein Beispiel wäre eine Datenbank für optische Komponenten mit speziellen Eigenschaften. Solche Eigenschaften werden häufig durch Beschichtungen realisiert, die entweder eine spezielle gleichförmige Zusammensetzung haben oder aber als Abfolge von in ihrer Dicke und Zusammensetzung speziell ausgewählten und aufeinander abgestimmten Schichten ausgebildet werden, beispielsweise Halbleiterstrukturen als sogenannte Distributed-Bragg-Mirror. Die Auslegung solcher Schichtensembles kann nicht immer einfach und unmittelbar aus den Spezifikationen abgeleitet werden, sondern erfordert gewisse Design-Regeln und Erfahrungswissen, so dass hier eine eigene geistige Schöpfung anzunehmen ist. Eine Datenbank mit einer Vielzahl von Beschichtungslösungen für konkrete optische Parameter (wie z.B. wellenlängenabhängiges Transmissions- bzw. Reflektionsverhalten) würde somit ein Sammelwerk im technischen Bereich darstellen, das für seine Erstellung umfangreiche Expertise erfordert.

Ein Beispiel für den reinen Investitionsschutz wäre eine Datenbank, die technische Daten und Layoutpläne zu elektronischen Halbleiter-Bausteinen enthält und so beispielsweise dem Fachmann die Möglichkeit bietet, Informationen auch über ältere Komponenten zu finden, die ggf. nicht mehr vom Hersteller unterstützt werden, oder aber für eine spezielle Anwendung den richtigen integrierten Schaltkreis aus dem aktuellen Angebot aller Hersteller zu wählen. Ein weiteres Beispiel wäre eine Datenbank mit Komponenten

aus dem Baubereich, in der z. B. Daten über alle jemals realisierten Aufzugssysteme enthalten sind, so dass bei der Wartung von Anlagen in historischen Gebäuden alle relevanten Daten, inkl. elektrische Anschlusswerte, einsetzbare Schmiermittel- und Hydraulikölsorten, Ersatzteiltypen etc., abgerufen werden können. Ein anderer Inhalt könnten Fassadenelemente und deren Befestigungen sein, so dass ein Architekt bzw. Bauingenieur die technische Realisierbarkeit seiner Entwürfe mittels bereits existenter und im Markt verfügbarer Komponenten recherchieren kann. In ähnlicher Weise können Datenbanken mit Informationen über Lacke und Farben sowie deren Zusammensetzungen, gegenseitige Unverträglichkeit, Einsatzbereiche und Gefahren erstellt werden.

Naturwissenschaftliche Sammelwerke können beispielsweise Datenbanken sein, in denen Pflanzensorten sowie deren Anfälligkeit gegenüber Schädlingen und die Verträglichkeit mit Pflanzenschutzmitteln aufgeführt sind, die beispielsweise vom Datenbankhersteller in eigenen Versuchsreihen ermittelt wurden.

Gemäss Art. 45 URG geschützte Datenbanken können beispielsweise physikalische Daten von Substanzen enthalten, wie z. B. Spektrallinien, Ionisationsenergien, Schmelz- und Siedepunkte etc., was die Anwendbarkeit in vielen Bereichen von Labordiagnostik bis hin zur verarbeitenden oder chemischen Industrie erlaubt. In der Tierzucht als Gebiet der angewandten Biologie können beispielsweise genetische Datenbanken oder auch Zuchtbücher eine erhebliche Investition bei der Erstellung erfordern, wobei eine Nutzung im Bereich Landwirtschaft in vielfältiger Weise erfolgen kann.

Die Beschränkung auf die genannten Datenbanken war als politischer Kompromiss in Hinblick auf die Kompatibilität mit EWR-Beihilfe-Normen gedacht. Ursprünglich wurde in Art. 33 Abs. 1 SteV das gesamte Urheberrecht ausgeschlossen, so dass zumindest die in technisch-wissenschaftlicher Hinsicht unstrittigen Anteile, d. h. Software und spezielle Datenbanken, in den Kreis der steuerlich privilegierten Immaterialgüterrechte einbezogen werden. Damit wurde aus dem sehr breiten Bereich des Urheberrechts, das ja ursprünglich eigentlich für künstlerische Werke konzipiert war und einen mittlerweile sehr breiten Umfang besitzt, einen Bereich herausgeschnitten, der möglichst zweifelsfrei als für die Förderung von Forschung und Entwicklung geeignet anzusehen ist. Eine andernfalls nicht erfolgte Beschränkung auf die genannten Datenbanken hätte ggf. die Frage aufkommen lassen,

ob dann in diesem Fall ebenfalls erfasste und in der Folge steuerlich privilegierte reine Bilddatenbanken mit beispielsweise Kunstwerken noch als Forschungs- und Entwicklungsförderung zu qualifizieren wären oder ob hier unzulässige Beihilfen zu vermuten wären.

Faktisch sollte unter die gewählte Beschränkung auf technische und naturwissenschaftliche Datenbanken ohnehin der weitaus grösste Teil der ökonomisch relevanten Datenbanken zu subsumieren sein, so dass der nicht erfasste Bereich wirtschaftlich wohl zu vernachlässigen ist.

Im Rahmen des Überprüfungsverfahrens vor der EFTA-Überwachungsbehörde³⁹ wurden die medizinischen Datenbanken wieder gestrichen, da befürchtet wurde, dass deren Einbeziehung als selektive Bevorzugung qualifiziert werden könnte. Hierbei basierte die ursprünglich gewählte Formulierung auf der wissenschaftstheoretisch üblichen Unterscheidung von Naturwissenschaften im engeren Sinne auf der einen und Mathematik sowie Medizin auf der anderen Seite und sollte durch ihre Aufzählung eine möglichst vollständige Abdeckung aller relevanten Wissenschaftsgebiete bewirken. Folgt man einer weiter gefassten Definition, so kann Medizin auch unter Naturwissenschaften eingeordnet werden, so dass sich durch die beabsichtigte Streichung keine tatsächliche Verringerung des Inhalts ergibt.

Doch selbst bei einer engeren Definition des Begriffes der naturwissenschaftlichen Datenbanken sollte noch der weitaus grösste Teil der medizinisch relevanten Gegenstände aufgrund der parallelen Zugehörigkeit zu den Bereichen (Bio-)Chemie, Biologie, Pharmazie oder Werkstoffwissenschaften unter den engeren Begriff der naturwissenschaftlichen Datenbanken zu subsumieren sein. Lediglich für einige spezielle Bereiche, wie z.B. der Psychotherapie, kann unter Umständen eine solche parallele Erfassung nicht oder nur eingeschränkt begründbar erscheinen.

3.1.2 Einbeziehung weiterer Rechte de lege lata

Aufgrund der abschliessenden Aufzählung drängt sich die Frage auf, ob auch nicht ausdrücklich erwähnte inländische Schutzrechte trotzdem unter den Erfassungsbereich zu subsumieren sind.

³⁹ ESA, Entscheidung vom 12. Dezember 2012, a.a.O.

Diese Fragestellung betrifft in erster Linie ergänzende Schutzzertifikate, die als eigenständige sui-generis-Rechte unter gewissen Umständen eine zusätzliche Schutzdauer für unter den Patentschutz fallende Arzneimittel und Pflanzenschutzmittel bereitstellen. Dabei basieren die Schutzzertifikate auf einem Grundpatent, innerhalb dessen Schutzzumfang eine zusätzliche Schutzdauer für bestimmte Wirkstoffe oder Wirkstoffkombinationen ermöglicht werden, wenn diese Gegenstand eines Zulassungsverfahrens waren. Welch grosse Bedeutung Schutzzertifikate und einzelne Jahre oder Monate ihrer Laufzeit besitzen, zeigen die in Hinblick auf die parallele Verkehrsfähigkeit und die Mitgliedschaft Liechtensteins im EWR ergangene Novartis-Entscheidung⁴⁰ und das derzeit vor dem EuGH anhängige Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache C-617/12.

Im inländischen Recht werden solche Schutzzertifikate rechtstechnisch über Art. 140a–n des unmittelbar anwendbaren schweizerischen Patentgesetzes geregelt. Zudem wurde eine Ergänzungsvereinbarung⁴¹ zum Patentschutzvertrag abgeschlossen, die 1995 in Kraft trat und sowohl die Fragen der Erschöpfung als auch der ergänzenden Schutzzertifikate für beide Territorien in Teilen unterschiedlich regelt.

Der Einführung von Schutzzertifikaten erfolgte aufgrund der Verzögerung bei der Nutzung der patentgeschützten Erfindung durch staatliche Zulassungsverfahren für Arzneimittel und Pflanzenschutzmittel. Um diese Verzögerung zu kompensieren, wird durch das Schutzzertifikat eine nach Ablauf der Laufzeit des Grundpatents wirksam werdender Schutz gewährt, der aber zum einen nur innerhalb des Schutzzumfangs des Grundpatents und zum anderen nur für Wirkstoffe oder Wirkstoffkombinationen gewährt wird, die Gegenstand des Zulassungsverfahrens waren.

Ergänzende Schutzzertifikate können als innerhalb des in Art. 55 SteG verwendeten Patentbegriffes liegend betrachtet werden, da sie zum einen im anwendbaren schweizerischen Patentrecht rechtstechnisch im Patentgesetz

⁴⁰ EuGH-Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-207/03 und C-252/03 vgl. Harman, a.a.O., Seite 102.

⁴¹ Ergänzungsvereinbarung vom 2. November 1994 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zum Vertrag vom 22. Dezember 1978 über den Schutz der Erfindungspatente (Patentschutzvertrag), LGBl. 1995 Nr. 80.

selbst geregelt werden⁴² und zum anderen inhaltlich eine faktisch bestehende Verkürzung der unter Patentschutz stehenden Nutzungsdauer kompensieren, mithin eine zum dem Grundpatent gehörende und mit diesem verknüpfte Ergänzung darstellen.

Ein Ausschluss von Ergänzenden Schutzzertifikate aus dem Erfassungsbereich von Art. 55 SteG erscheint damit weder sachgerecht, noch rechtspolitisch gewollt.

Zudem dürften auch keinerlei Einwände in Hinblick auf eine verbotene sektorale Förderung ableitbar sein, da eine ausschliesslich für bestimmte Produkte bestehende Benachteiligung innerhalb des Systems wieder beseitigt wird.

3.1.3 Einbeziehung weiterer Rechte de lege ferenda

Vergleicht man die Gesamtheit der liechtensteinischen Normen des Geistigen Eigentums und vergleichbare Systeme in benachbarten Ländern, so verbleiben noch zwei weitere Rechte, deren Nichtnennung in Art. 55 SteG einer Betrachtung bedarf.

Die erste Schutzrechtstyp stellen Topographien von Halbleitererzeugnissen dar, für die das Topographengesetz⁴³ einen speziellen Schutz ermöglicht, sofern diese das Ergebnis der eigenen geistigen Arbeit ihres Schöpfers und in der Halbleiterindustrie nicht alltäglich sind. Hierbei sind Halbleitererzeugnisse die endgültige Form oder die Zwischenform eines Erzeugnisses, das aus einem Materialteil besteht, welches eine Schicht aus halbleitendem Material enthält, und mit einer oder mehreren Schichten aus leitendem, isolierendem oder hableitendem Material versehen ist, wobei die Schichten nach einem vorab festgelegten dreidimensionalen Muster angeordnet sind, und das ausschliesslich oder neben anderen Funktionen eine elektronische

⁴² Auf europäischer Ebene erfolgt die Regelung nicht im Europäischen Patentübereinkommen, da dies aufgrund der grossen Zahl von Vertragsstaaten zu aufwendig und langwierig gewesen wäre und zudem Schwierigkeiten mit der Vereinbarkeit mit den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen zu erwarten waren, vgl. Brückner, Ergänzende Schutzzertifikate, Carl Heymanns Verlag, 2011, Seite 16.

⁴³ Gesetz vom 19. Mai 1999 über den Schutz von Topographien von Halbleitererzeugnissen (Topographengesetz, ToG), LGBL. 1999 Nr. 162.

Funktion übernehmen soll. Dessen Topographie ist wiederum eine Reihe in Verbindung stehender Bilder, die ein festgelegtes dreidimensionales Muster der Schichten darstellen, aus denen ein Halbleitererzeugnis besteht, wobei die Bilder dabei so miteinander in Verbindung stehen, dass jedes Bild das Muster oder einen Teil des Musters einer Oberfläche des Halbleitererzeugnisses in einem beliebigen Fertigungsstadium aufweist.

Wie bereits aus der Formulierung deutlich wird, handelt es sich ungeachtet der systematischen Einordnung unter den Oberbegriff der Urheberrechte um ein Schutzrecht, das einen technischen Gegenstand zum Inhalt hat, so dass eine Relevanz in Hinblick auf die Zielerreichung einer Förderung von Forschung und Entwicklung grundsätzlich gegeben ist. Allerdings ist die praktische Relevanz des Topographieschutzes in der Realität denkbar gering, was sich auch aus der minimalen Zahl der tatsächlich registrierten Topographien zeigt⁴⁴. Trotzdem erscheint es systematisch in Hinblick auf Vollständigkeit begründbar, im Zuge einer zukünftigen Änderung von Art. 55 SteG die Aufnahme der Topographien in den Kreis der begünstigten Immaterialgüterrechte zu prüfen.

Ein weiterer nicht erfasster Bereich stellt der Schutz von Pflanzensorten dar. In diesem Fall existiert zwar keine inländische spezialgesetzliche Regelung, allerdings kann über Art. 108 des liechtensteinischen Einfuhrungsgesetzes zum Zollvertrag⁴⁵ (EGZV) eine interimistische Geltung schweizerischer Schutzrechte auf liechtensteinischem Territorium abgeleitet werden⁴⁶. Demzufolge würde durch das schweizerische Sortenschutzgesetz⁴⁷ ein diesbezüglicher Schutz mit Wirkung für das liechtensteinische Territorium bewirkt.

Als hierdurch geschützte Sorte gilt eine pflanzliche Gesamtheit innerhalb eines einzigen botanischen Taxons der untersten bekannten Rangstufe, die durch die sich aus einem bestimmten Genotyp oder einer bestimmten Kombination von Genotypen ergebende Ausprägung der Merkmale definiert,

⁴⁴ Nach Auskunft des Amtes für Volkswirtschaft wurde in Liechtenstein bisher keine einzige Topographie registriert, in der Schweiz liegt die Zahl unter 20.

⁴⁵ Einfuhrungs-Gesetz vom 13. Mai 1924 zum Zollvertrag mit der Schweiz vom 29. März 1923, LGBL. 1924 Nr. 11.

⁴⁶ Harmann, a.a.O., Seite 97.

⁴⁷ Bundesgesetz über den Schutz von Pflanzenzüchtungen (Sortenschutzgesetz) vom 20. März 1975.

durch die Ausprägung zumindest eines der Merkmale von jeder anderen pflanzlichen Gesamtheit unterschieden und in Anbetracht ihrer Eignung, unverändert vermehrt zu werden, als Einheit angesehen werden kann. Erfasst sind somit die Produkte züchterischer Arbeit im Gegensatz zu beispielsweise gentechnischen Verfahren, für die Patentschutz erhalten werden kann.

Bezüglich beider Schutzrechtstypen, Halbleitertopographien und Sortenschutzrechte, erscheint der Einwand der sektoralen Begünstigung und damit der verbotenen staatlichen Beihilfen für Halbleiterindustrie und Saatzüchter möglich. Hierbei ist aber zu berücksichtigen, dass eine isolierte Betrachtung einzelner Schutzrechte zu kurz greift. Dass spezielle Schutzrechtstypen ggf. auch nur von ausgewählten Technologieträgern genutzt werden können, ist einem speziellen Schutzrechtstypus inhärent. So sind Patente beispielsweise auch nur Erfindungen, d. h. ausschliesslich Problemlösungen im Bereich der Technik, zugänglich. Ob hierdurch eine sektorale Begünstigung erfolgt, kann aber nur aus dem Abdeckungsbereich der gesamten Menge der zur Verfügung stehenden Immaterialgüterrechte geschlossen werden.

3.1.4 Immaterialgüterrechte fremder Rechtsordnungen

Die Regelung von Art. 55 knüpft zunächst an die Eintragung in ein inländisches, ausländisches oder internationales Register an. Hierdurch ist an sich noch keine zwingende Einbeziehung fremder Schutzrechte in den Erfassungsbereich von Art. 55 SteG ableitbar, da ein inländischer Schutz auch durch die Eintragung in ausländische oder internationale Register bewirkt werden kann, z. B. im Patentbereich durch die Registerführung beim schweizerischen Institut für Geistiges Eigentum oder im Markenbereich im internationalen Markenregister⁴⁸ der Weltorganisation für Geistiges Eigentum (WIPO).

Allerdings ist aufgrund des im Bereich der Immaterialgüterrechte geltenden Territorialitätsprinzips seit langem die Erlangung und Verwertung von Portfolios aus einer Vielzahl von Schutzrechten in unterschiedlichen Ländern die Regel, so dass davon auszugehen ist, dass Art. 55 SteG in dieser Hinsicht keinerlei Beschränkung des sachlichen Erfassungsbereich beinhaltet.

⁴⁸ Sogenannte ROMARIN-Datenbank, www.wipo.int/romarin/

Die Frage ist jedoch, welche ausländischen Äquivalente zu den aufgeführten inländischen Immaterialgüterrechten konkret einzubeziehen sind und wie sich deren sachliche und zeitliche Grenzen gestalten.

Es wird hierfür ein dreistufiger Ansatz vorgeschlagen, der aus einer rechtsvergleichenden Anknüpfung an einem inländischen Immaterialgüterrechtstypus beruht und dessen Einbeziehungswirkung in die IP-Box auch auf fremde Schutzrechte erstreckt, sofern diese eine abstrakte materielle Identität des unter Schutz gestellten Gegenstandes aufweisen. Anknüpfungspunkt ist somit zunächst die Übereinstimmung des Schutzrechtstyps, der durch seine inländische Definition festgelegt ist. Der sachliche und zeitliche Schutzzumfang des fremden Schutzrechts ist hingegen nach dessen national anwendbaren Recht zu bestimmen.

A. Inlandsanknüpfung

Ausgangspunkt der Anknüpfung ist stets die rechtliche Definition des dem Schutz zugänglichen Gegenstandes nach inländischem Recht, wobei auch de lege lata einzubeziehende, nicht ausdrücklich in Art. 55 SteG erwähnte Schutzrechtsarten zu berücksichtigen sind. Ob tatsächlich auch ein inländisches Recht für einen konkreten Gegenstand besteht oder ob dieses vom Steuerpflichtigen selbst gehalten wird, ist hingegen nicht relevant, da nur die Zugänglichkeit des fremden Schutzrechtstypus für die IP-Box zu beurteilen ist.

B. Materielle Zuordnung

Ausgehend von der inländischen Definition ist ein materiell identischer ausländischer Immaterialgüterrechtstypus zuzuordnen. Hierzu kann auf verschiedene internationale Abkommen zurückgegriffen werden, in denen Mindeststandards für die verschiedenen Immaterialgüterrechtstypen festgelegt wurden, so dass zumindest diesbezüglich eine weitgehende Harmonisierung unter den Mitgliedsstaaten erfolgt ist.

Die beiden in dieser Hinsicht relevanten allgemeinen Abkommen sind die Pariser Verbandsübereinkunft⁴⁹ (PVÜ) und Anhang 3 des Abkommens zur Errichtung der Welthandelsorganisation⁵⁰ (WTO), das TRIPs-Abkommen⁵¹. Dieses Abkommen inkorporiert hierbei wesentliche Bestimmungen der älteren PVÜ⁵², so dass dieses von nachrangiger Bedeutung ist. Im TRIPs-Abkommen finden sich in verschiedenen Artikeln inhaltliche Festlegungen der Schutzgegenstände der jeweiligen Immaterialgüterrechtstypen sowie teilweise auch Bezüge auf andere vertragliche Systeme. Dies betrifft alle derzeit in Art. 55 SteG aufgeführten Immaterialgüterrechtstypen, d.h. in Art. 9ff (Urheberrechte und verwandte Schutzrechte, inklusive Computerprogrammen und Datensammlungen), Art. 15ff (Marken), Art. 25ff (Gewerbliche Muster, d.h. Designs), Art. 27ff (Patente) und Art. 35ff (Layout-Designs integrierter Schaltkreise, d.h. Topographien).

Zudem steht eine Vielzahl von Vertragssystemen⁵³ für die einzelnen Schutzrechtstypen zur Verfügung, über die im Regelfall die internationalen Anmelde- bzw. Registrierungsverfahren geführt werden, so dass im Regelfall die internationale Zuordnung eines Immaterialgüterrechtstyps bereits hierdurch gegeben und somit problemlos ist⁵⁴.

⁴⁹ Pariser Verbandsübereinkunft zum Schutze des gewerblichen Eigentums, revidiert in Den Haag am 6. November 1925 (PVÜ), LGBL. 1985 Nr. 59, in Kraft getreten für das Fürstentum Liechtenstein am 14. Juli 1933, revidiert in Stockholm am 14. Juli 1967 (PVÜ) LGBL. 1986 Nr. 70, in Kraft getreten für das Fürstentum Liechtenstein am 25. Mai 1972.

⁵⁰ Abkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation, LGBL. 1997 Nr. 108.

⁵¹ Trade-related Aspects of Intellectual Property Rights.

⁵² Vgl. hierzu Staehelin, Das TRIPs-Abkommen, Staempfli Verlag AG, Bern, 1997.

⁵³ Neben den bereits erwähnten Patentrechtsabkommen (PCT) und dem Europäischen Patentübereinkommen (EPÜ) existieren beispielsweise im Markenbereich das Madrider System aus Abkommen über die internationale Registrierung von Fabrik- oder Handelsmarken nebst zugehörigem Protokoll sowie im Designbereich das Haager Abkommen betreffend die internationale Hinterlegung der gewerblichen Muster oder Modelle. Im Bereich des Urheberrechts ist die Revidierte Berner Übereinkunft von Bedeutung.

⁵⁴ Ausführliche Darstellung der Einbindung Liechtensteins in den internationalen Kontext in Gey-Ritter, Internationalrechtliche und europarechtliche Aspekte des liechtensteinischen Immaterialgüterrechts – mit besonderer Berücksichtigung des Markenrechts und seiner Erschöpfung, GMG Juris Verlags-AG, Schaan, 1999.

Geht man von einer solchen materiellen Zuordnung aus, so können beispielsweise auch deutsche oder österreichische Gebrauchsmuster aufgrund des durch sie unter Schutz gestellten Gegenstandes⁵⁵ materiell problemlos unter den inländischen Patentbegriff eingeordnet werden, ohne dass es deren ausdrücklicher Erwähnung in Art. 55 SteG bedarf.

C. Nationale Schutzbereichsbestimmung

Problematischer erscheint die Frage unterschiedlicher sachlicher und zeitlicher Reichweiten der unter den verschiedenen nationalen Regelungen erhältlichen Schutzrechte. Hierbei können zwei Konstellationen unterschieden werden:

- a) das fremde Schutzrecht hat einen weiteren sachlichen oder zeitlichen Geltungsbereich als durch die inländische Rechtsordnung bereitgestellt würde, oder aber
- b) das fremde Schutzrecht hat einen engeren sachlichen oder zeitlichen Geltungsbereich.

Beispiele für die erste Konstellation sind die Laufzeitverlängerungen von US-Patenten bei Überschreiten einer vorgegebenen Erteilungsdauer vor dem US-Patent- und Markenamt⁵⁶ oder die Erteilung von Patenten für Gegenstände, die nach inländischem Recht ausdrücklich ausgeschlossen sind. Der zweite Fall ist beispielsweise durch den Ausschluss von gegen die guten Sitten verstossenden Gegenständen, wie er in Art. 2 CH-PatG oder Art. 53 lit. a EPÜ definiert ist. Hierbei ist das zugrundeliegende Verständnis kulturkreis-

⁵⁵ Beispielsweise ist der Schutzgegenstand gemäss § 1 Abs. 1 DE-Gebrauchsmustergesetz wie folgt definiert: «*Als Gebrauchsmuster werden Erfindungen geschützt, die neu sind, auf einem erfinderischen Schritt beruhen und gewerblich anwendbar sind.*» Die entsprechenden Definitionen des schweizerischen und des europäischen Patentrechts lauten in materiell identischer Formulierung: «*Für neue gewerblich anwendbare Erfindungen werden Erfindungspatente erteilt. Was sich in naheliegender Weise aus dem Stand der Technik ergibt, ist keine patentierbare Erfindung.*» (Art. 1 Abs. 1 und 2 CH-PatG) bzw. «*Europäische Patente werden für Erfindungen auf allen Gebieten der Technik erteilt, sofern sie neu sind, auf einer erfinderischen Tätigkeit beruhen und gewerblich anwendbar sind.*» (Art. 52 Abs. 1 EPÜ).

⁵⁶ Vgl. Mayer/Schlenk, Das US-Patent, 4. Auflage, Carl Heymanns Verlag, 2012, Seite 17.

spezifisch⁵⁷, so dass in anderen Kulturen und Rechtsordnungen durchaus Patentschutz für in Europa aus diesen Gründen ausgeschlossene Gegenstände möglich sein kann.

Ein Beispiel für die zweite Konstellation stellt der Datenbankschutz nach Art. 45 URG dar, der als reiner Investitionsschutz nicht in allen Rechtsordnungen bekannt ist. Hier wird also inländisch ein Schutz zur Verfügung gestellt, der in anderen Rechtsordnungen für den gleichen Gegenstand nicht in Anspruch genommen werden kann.

Weitere Beispiele für beide Konstellationen sind unterschiedliche ältere Rechte anderer Inhaber in verschiedenen Ländern, die dort und ggf. nur dort eine Hinderungswirkung für nachfolgende Rechte anderer Anmelder entfalten.

In beiden Konstellationen kann nun entweder die inländische oder die ausländische Rechtsordnung als Bezug zur Festlegung des sachlichen oder zeitlichen Umfangs dienen.

Hierbei ist zunächst zu beachten, dass gemäss Pariser Verbandsübereinkunft Schutzrechte in verschiedenen Ländern dem Grundsatz nach voneinander unabhängig sind⁵⁸.

Aufgrund der Anknüpfung an die Existenz eines Schutzrechtes in Art. 55 SteG und die im Steuerrecht geltende wirtschaftliche Betrachtungsweise sind Einkünfte, die unter dem Schutz eines der aufgeführten Immaterialgüterrechte erzeugt werden, grundsätzlich für die IP-Box qualifiziert. Bei dieser Betrachtung erfolgt keine Unterscheidung zwischen in- oder ausländischen Rechten oder aber die Forderung nach einer Existenz eines inländischen Rechtes als Voraussetzung. Letzteres wäre auch in Hinblick auf eine zum Zweck der Verwertung beabsichtigte Verlagerung bisher im Ausland gehaltener Schutzrechtsportfolios nach Liechtenstein kontraproduktiv, da

⁵⁷ Vgl. hierzu die Entscheidung T356/93 (Beschwerdekammern des Europäischen Patentamtes): *«Der Begriff der guten Sitten knüpft an die Überzeugung an, dass ein bestimmtes Verhalten richtig und vertretbar, ein anderes dagegen falsch ist, wobei sich diese Überzeugung auf die Gesamtheit der in einem bestimmten Kulturkreis tief verwurzelten, anerkannten Normen gründet. Für die Zwecke des EPÜ ist dies der europäische Kulturkreis, wie er in Gesellschaft und Zivilisation seine Ausprägung findet.»*

⁵⁸ Art. 4bis Abs. 1 PVÜ und Art. 6 Abs. 3 PVÜ.

in vielen Fällen keine inländischen Schutzrechte bestehen oder angestrebt wurden. Hätte der Gesetzgeber eine inländisches Schutzrecht als zwingende Voraussetzung angesehen oder aber die Einbeziehung von Einkünften auch ohne bestehende Immaterialgüterrechte beabsichtigt, so hätte dies normiert werden müssen.

Die zeitliche und sachliche Reichweite wird aber im Regelfall auf die jeweilige Rechtsordnung abgestimmt sein. So sind beispielsweise Laufzeitverlängerungen nur der Ausfluss von Verzögerungen gegenüber einem als in der jeweiligen Rechtsordnung als Normalfall betrachteten Verfahrensgang. Eine innerhalb des Systems bestehende Abweichung wird dann auch durch ein für die jeweilige Rechtsordnung spezifisch angepasstes Instrument kompensiert, so dass eine zwingende Bezugnahme auf die inländische Rechtsordnung zu Verzerrungen führen würde.

Somit knüpft eine Einbeziehung unter Art. 55 SteG an die materielle Gleichartigkeit mit einem der inländischen Immaterialgüterrechtsarten an, um eine Einordnung als Patent, Marke, Design, Software oder Datenbank zu gewährleisten. Hinsichtlich des konkreten sachlichen oder zeitlichen Umfanges ist hingegen auf die jeweilige ausländische Rechtsordnung abzustellen. Solange und soweit ein unter den jeweiligen inländischen Immaterialgüterrechtstyp fallendes ausländisches Recht existiert, sind die hierauf basierenden Einkünfte für die IP-Box qualifiziert.

D. Fehlende Registereintragung

Eine weitere, grundsätzliche Fragestellung ist die Einbeziehung von fremden Schutzrechten, die zwar materiell unter die aufgeführten inländischen Immaterialgüterrechtstypen fallen, für die aber eine Registereintragung nach der ausländischen Rechtsordnung nicht erforderlich oder nicht vorgesehen ist.

Ein Beispiel hierfür ist zum einen das nicht registrierte Design gemäss Art. 1 Abs. 2 lit. A und Art. 11 der EU-Gemeinschaftsgeschmacksmusterverordnung⁵⁹. Ein solches Design genießt einen, allerdings eingeschränk-

⁵⁹ Verordnung (EG) des Rates Nr. 6/2002 vom 12.12.2001 über das Gemeinschaftsgeschmacksmuster.

ten⁶⁰, Schutz von 3 Jahren, beginnend mit dem Tag, an dem es der Öffentlichkeit innerhalb der Europäischen Gemeinschaft erstmalig zugänglich gemacht worden ist. Ein ähnlicher Schutz eines «Unregistered Design Right» mit einer Schutzdauer von 15 Jahren ist zudem nach dem nationalen Recht⁶¹ des Vereinigten Königreichs bekannt⁶².

Zum anderen existiert als weiteres Beispiel in den USA ein Schutz für nicht eingetragene Marken, der unter dem sogenannte Lanham Act durch einen Schutz der Handelsaufmachung ermöglicht wird⁶³.

Eigentlich ist der Wortlaut von Art. 55 SteG klar gefasst, so dass der Schutz durch Eintragung in ein Register zwingende Voraussetzung für die Einordnung unter die erfassten Immaterialgüterrechte ist. Zur Begründung wurde in der Stellungnahme der Regierung⁶⁴ darauf hingewiesen, dass die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen mit einem enormen Ermessensspielraum verbunden wäre und den einheitlichen Vollzug der Bestimmung sehr aufwendig machen würde.

Allerdings erscheint es aber überlegenswert, zumindest für nicht registrierte Schutzrechte, für die im jeweils nationalen System eine eintragungsgleiche bestätigende Handlung erfolgt ist, den in einem Register eingetragenen Rechten gleichzuhalten und unter die Immaterialgüterrechte gemäss Art. 55 SteG einzuordnen. Hierbei kann es sich beispielsweise um Gerichtsurteile in Verletzungsfällen oder (teilweise) erfolglose, d.h. die Existenz des Schutzrechtes bestätigende Nichtigkeitsverfahren handeln. Durch die hierbei erfolgende Überprüfung ist eine den in Registern eingetragenen Rechten gleichwertige Nachvollziehbarkeit gewährleistet, so dass die Problematik bei der Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zumindest für diese Rechte nicht mehr gegeben ist.

Ähnliches dürfte auch für Lizenzzahlungen oder den Rechtserwerb durch echte Dritte gelten, da diese in der Regel vor Eingehen der Verpflichtung

⁶⁰ Der Schutz beschränkt sich auf den vor reinen Nachahmungen, d.h. ein unabhängig entstandenes Design wird nicht erfasst.

⁶¹ Eingeführt durch den Copyright, Designs and Patents Act von 1988.

⁶² Vgl. Ruhl, Gemeinschaftsgeschmacksmuster, Kommentar, 2. Auflage, Carl Heymanns Verlag, 2010, Seite 290.

⁶³ Butler, Die US-Marke, Carl Heymanns Verlag, 2011, Seite 176ff.

⁶⁴ Regierung, Stellungnahme Nr. 21/2012, Seite 14.

eine Prüfung des Rechtsbestandes vornehmen werden. Allerdings dürften in diesen Fällen die Gefahr von steuerpolitisch motivierten Zahlungen durch unechte Dritte und damit ein Missbrauch nicht von der Hand zu weisen sein.

3.2 Einkünfte aus Immaterialgüterrechten

Einkünfte aus Immaterialgüterrechten können bei deren Verwertung auf verschiedene Art und Weise entstehen, die von der reinen Eigennutzung zum Schutz eigener Produkte bis hin zur völligen Lizenzvergabe an Dritte ohne eine darüber hinausgehende eigene Nutzung reichen kann.

In Art. 55 Abs. 3 und 4 SteG werden in Hinblick auf die Eigennutzung und die Vergütungshöhe zwei weitere Kriterien zur Festlegung der Einkünfte normiert.

Werden Immaterialgüterrechte durch eine juristische Person oder Betriebsstätte im Rahmen ihrer Produktion oder durch Dritte, die als Auftragnehmer für sie auftreten, oder im Rahmen von Dienstleistungen selbst genutzt, ist der Abzug auf jene immaterialgüterbezogenen Erträge anzuwenden, die bei einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung an Dritte erzielt worden wären. In dieser Formulierung kommen die Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und des Fremdvergleichs zum Ausdruck, wobei letztlich an eine fiktive Lizenz angeknüpft wird, die ein Dritter zur Realisierung eines identischen wirtschaftlichen Sachverhaltes nehmen müsste.

Zudem sind Vergütungen für die Immaterialgüterrechte, die über den marktüblichen Entschädigungen vereinbart wurden, in Hinblick auf den 80 %-Abzug auf Grundlage des marktüblichen Preises anzusetzen. Auch in dieser Bestimmung wird wiederum das Prinzip des Fremdvergleichs normiert.

Somit sind zwei Gesichtspunkte bei der Bestimmung von Einkünften dem Grunde und der Höhe nach zu berücksichtigen.

Erstens erfordert die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht eine Analyse der ökonomisch zugrundeliegenden Struktur des Leistungsaustauschs. Im Immaterialgüterrecht stellt sich demnach regelmässig die Frage der Fremdüblichkeit, d. h. ob unabhängige Dritte unter den gleichen Bedin-

gungen eine ähnliche vertragliche Regelung getroffen hätten, z. B. bereit gewesen wären, Lizenzgebühren in gleicher Höhe zu entrichten.

Zweitens beschränkt die wirtschaftliche Betrachtungsweise den Erfassungsbereich der Einkünfte auf den Umfang, für den die Immaterialgüterrechte Schutz gewähren. Nur Einkünfte, deren Entstehung durch den bestehenden Schutz beeinflusst werden kann, sind kausal mit dem Immaterialgüterrecht verknüpft. In den meisten Fällen entspricht dies wiederum der Fragestellung des Drittvergleichs, ob ein Wettbewerber bereit gewesen wäre, zu den gleichen Bedingungen abzuschliessen⁶⁵.

Eine Betrachtung ist naturgemäss dort einfach, wo tatsächlich marktübliche Preise gelten oder durch gerichtliches Urteil eine entsprechende Bewertung vorgenommen wurde, z. B. bei der Berechnung von Schadenersatz.

In systematischer Hinsicht lassen sich Einkünfte aus Immaterialgüterrechten grundsätzlich einer der folgenden fünf Einkunftsclassen zuordnen:

3.2.1 Verkaufserlöse

Um möglichst vielen Unternehmen Zugang zur IP-Box zu verschaffen, kann deren Anwendungsbereich breit verstanden werden. Konsequenterweise ist Art. 55 SteG so zu interpretieren, dass die Bestimmung Anwendung findet auf Einkünfte von Immaterialgüterrechten, die sich als sogenannte Monopolrenten im Verkaufspreis von Produkten widerspiegeln⁶⁶.

Eine genauere Betrachtung des Wortlauts von Art. 55 SteG zeigt, dass Verkaufserlöse nicht explizit als qualifizierende Einkünfte aus Immaterialgüterrechten aufgeführt sind, ebensowenig aber ausgeschlossen sind. Ein Vergleich des Wortlauts von Art. 55 SteG mit IP-Box-Bestimmungen anderer Länder macht deutlich, dass ähnlich lautende Regelungen Verkaufserlöse

⁶⁵ Für die Situation im Konzern vgl. Weber, Technologietransfer im internationalen Konzern, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2003, Seite 119ff.

⁶⁶ Vgl. Sullivan, The Extraordinary Complexity of The U.K. Patent Box, Tax Notes International, Seite 11; Nicholls/Smith, Questions raised on the new UK patent box, International Tax Review; Krever, Devising a U.K. Patent Box Regime, Tax Notes International, Seite 756; HM Treasury/HM Revenue & Customs, Consultation on the Patent Box, Seite 6.

ebenfalls in den Anwendungsbereich integrieren, vorausgesetzt dass die veräusserten Produkte mindestens eine rechtlich geschützte Innovation verkörpern⁶⁷.

Aus konzeptueller Sicht gibt es keine ersichtlichen Anhaltspunkte, Verkaufserlöse vom Anwendungsbereich der IP-Box auszuschliessen. Ebenso sollte es für ein Unternehmen keinen Unterschied machen, einen Gewinn durch Vergabe einer Lizenz zu erwirtschaften, oder einen äquivalenten Gewinn für ein qualifizierendes Immaterialgüterrecht über den Verkaufspreis von Produkten zu erzielen.

Um dem Kriterium des Fremdvergleichs zu genügen, ist es erforderlich, die bei einer Eigennutzung gewählte Struktur aus dem Blickwinkel eines fremden Unternehmens zu betrachten, das eine identische wirtschaftliche Verwertung realisiert und hierbei zu bestimmen, welches Entgelt dieses Unternehmen für die Nutzung der Immaterialgüterrechte zu entrichten bereit wäre.

Auch hier sind sachliche, zeitliche und räumliche Beschränkungen zu beachten. Ausgangspunkt einer solchen fiktiven Lizenznahme ist stets die Reichweite der mit den Immaterialgüterrechten verbundenen Ausschluss- bzw. Verbotensrechte. Eine Dritter würde nur für die Nutzung der Rechte Entgelt leisten, die tatsächlich seine Geschäftstätigkeit beschränken würden.

⁶⁷ Für Belgien, vlg: Offermanns/Michel, Belgium, Corporate Taxation, Country Surveys, 1. Corporate Income Tax, IBFD Tax Research Platform, Kapitel 1, 1.7.7; Offermanns/Michel/Vanhaute, Belgium, Corporate Taxation, Country Analyses, 1. Corporate Income Tax, IBFD Tax Research Platform, Kapitel 1, 1.9.7; Van den Berghe/Kelley, New Patent Deduction in Belgium: A Powerful Incentive, Bulletin for International Taxation, Seite 378; Für das Vereinigte Königreich, vgl: Phillips/Danes, UK Patent Box: A boost to R&D, Tax Planning International Review, Seite 8; Finance (No. 4) Bill, Profits arising from the exploitation of patents etc, Amendments of CTA 2010, Seite 147 Rn 357CC (2); Consultation draft, Profits arising from the exploitation of patents etc, Amendments of CTA 2010, Seite 8 Rn 357CB (2); HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses, Seite 33 Rn 3.22; HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Draft Legislation, Seite 20 Rn 3.16; HM Treasury/HM Revenue & Customs, Consultation on the Patent Box, Seite 13 Rn 3.3 ff; Für die Niederlande, vgl: Shanahan, a.a.O., Seite 6; Sunderman, Patents Box: Favourable Tax Regime for Income from Intangibles, Derivatives & Financial Instruments, Seite 227; Müller, Sunderman, Patents Box: Favourable Tax Regime for Income from Intangibles, Derivatives & Financial Instruments, Seite 227; The Netherlands in International Tax Planning, Online Books IBFD, Kapitel 11.2.3.

Der sachliche Umfang der Rechte wird zum einen durch den unter Schutz gestellten Gegenstand bestimmt, was bspw. für den Fall der Patente durch die Patentansprüche festgelegt wird⁶⁸. Zum anderen werden durch das jeweilige Spezialgesetz nur gewisse Benutzungshandlungen erfasst. Für das Beispiel des Patentrechtes betrifft dies gemäss Art. 8 CH-PatG das Herstellen, das Lagern, das Anbieten, das Inverkehrbringen, die Ein-, Aus- und Durchfuhr sowie der Besitz zu diesen Zwecken, wobei die Durchfuhr nicht verboten werden kann, soweit der Patentinhaber die Einfuhr in das Bestimmungsland nicht verbieten kann. Ein Dritter würde somit nur für eine dieser Benutzungshandlungen, die einen durch die Patentansprüche erfassten Gegenstand betreffen, eine Lizenz nehmen, da er nur in diesem Umfang mit der Wirkung des Ausschliesslichkeitsrechtes konfrontiert würde.

In territorialer und zeitlicher Hinsicht besteht das Ausschliesslichkeitsrecht naturgemäss nur in den Ländern, in denen Patente erteilt und nach wie vor aufrecht sind.

Um dem Kriterium des Fremdvergleichs bei der Eigennutzung zu genügen, ist somit an die sachliche, zeitliche und territoriale Reichweite der Immaterialgüterrechte anzuknüpfen und darauf aufbauend die fiktive Lizenzgebühr abzuleiten, die ein Dritter in identischer wirtschaftlicher Situation zu zahlen bereit wäre.

Ein entscheidender Punkt ist hierbei jedoch, dass diese Betrachtungsweise an die für die Eigennutzung konkret gewählte Struktur der Leistungserbringung anknüpft. Wird beispielsweise ein unter ein bestimmtes Patent fallendes Produkt ausschliesslich an einem einzigen Standort produziert, für den ein Patent Wirkung entfaltet, so würde grundsätzlich aufgrund der Benutzungshandlung des Herstellens die gesamte Produktion erfasst werden, so dass der spätere Vertrieb im nicht durch den Patentschutz erfassten Ländern keine Rolle spielt. Somit kann argumentiert werden, dass ein Dritter für den gesamten Umfang seiner Produktion eine Lizenz nehmen müsste und somit wären die hiermit anzusetzenden Lizenzgebühren die Grundlage zur Bemessung der Einkünfte⁶⁹.

⁶⁸ Vgl. Hilty, Lizenzvertragsrecht, Stämpfli, Bern, 2001, Seite 16ff.

⁶⁹ Bei dieser Argumentation wurde jedoch nicht Betracht gezogen, ob in einem solchen Fall der Dritte eine Verlagerung der Produktion in das nicht patentgeschützte Ausland erwägen würde. Diese Fragestellung könnte bspw. anhand der Analyse von prohibitiven Wirkungen der Verlagerungskosten oder ggf. durch Abschläge auf den fiktiven Lizenzgebühren berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang ist allerdings auch eine extensive Betrachtungsweise möglich. Wird davon ausgegangen, dass eine Verlagerung der Produktion in ein geschütztes Territorium stets realisierbar ist, sofern die Herstellung nicht territorialen Beschränkungen unterworfen ist und zumindest für dieses eine Territorium ein rechtsbeständiges Schutzrecht existiert, dann kann unter dem Aspekt der Forschungs- und Entwicklungsförderung auch argumentiert werden, dass es dem selbstnutzenden Schutzrechtsinhaber hypothetisch immer möglich wäre, durch Verlagerung der Produktion oder durch entsprechende Gestaltung der Lieferketten alle Produkte unter den Schutz des jeweiligen Immaterialgüterrechtes zu bringen und somit in vollem Umfang von der IP-Box zu profitieren. Ausgehend von dieser Betrachtungsweise kann dann auch die Auffassung vertreten werden, dass bei Vorliegen eines einzigen Immaterialgüterrechtes stets die gesamten, territorial unbeschränkten Einkünfte in den Erfassungsbereich von Art. 55 SteG fallen, was auch im Einklang mit einer Maximierung der Forschungs- und Entwicklungsförderung stehen würde.

Folgt man einer streng an der Fremdvergleichbarkeit und der immaterialgüterrechtlichen Betrachtungsweise orientierten Ansatz, so könnten bei einer Eigennutzung nur Einkünfte erfasst werden, die unter dem Schutz von jeweils national vorhandenen Immaterialgüterrechten und damit territorial beschränkt erzielt werden. Folgt man hingegen der Argumentation einer vorweggenommen Gestaltbarkeit der örtlichen Erfassung durch gezielten Schutzrechtserwerb oder Produktionsverlagerung sowie der Maximierung der Forschungs- und Entwicklungsförderung, so würden bei Vorliegen eines einzigen Schutzrechts, die darauf entfallenden weltweiten, d.h. territorial unbeschränkten Einkünfte berücksichtigt.

Da es derzeit an erschöpfenden Kommentaren und der Rechtsprechung zur IP-Box mangelt, kann derzeit keine abschliessende Beurteilung der territorialen Reichweite des Einkunftsbegriffs erfolgen. IP-Boxen anderer Staaten erstrecken sich bei Vorliegen einer Innovation oder eines einzigen qualifizierenden Immaterialgüterrechtes typischerweise auf die daraus weltweit erzielten Einkünfte. Vor diesem Hintergrund gibt es gute Gründe, die territoriale Reichweite des Art. 55 SteG zunächst eher extensiv auszulegen.

Die Einbindung von Verkaufserlösen in den Anwendungsbereich der IP-Box bedarf zudem der Festlegung der konkreten Gewinnanteile bzw. fiktiven Lizenzgebühren, die sich den qualifizierenden Immaterialgüterrechten zurechnen lassen. Hier existieren neben den Verrechnungspreisrichtlinien der

OECD verschiedene spezifischere Vorgehensweisen, in denen ein differenziertes Instrumentarium zur Berechnung von den Immaterialgüterrechten zuordenbaren Anteilen entwickelt wurde.

Beispielsweise existieren unterschiedlichste Verfahren zur Errechnung von Schadenersatz im Verletzungsprozess. Im Allgemeinen wird der Verletzer stets versuchen, den auf die Nutzung eines Immaterialgüterrechts entfallenden Anteil am Gesamterlös möglichst gering anzusetzen, wohingegen der Schutzrechtsinhaber diesen Betrag eher höher einschätzt. Zur Berechnung eines angemessenen Anteils wurde in der (kontinentaleuropäischen) Gerichtspraxis ein differenziertes Instrumentarium entwickelt⁷⁰, das grundsätzlich für die steuerliche Betrachtung genutzt werden kann.

Im Patentbereich ist es aufgrund des in Deutschland geltenden Arbeitnehmererfindungsrechtes erforderlich, für Arbeitnehmererfinder Vergütungsansprüche zu berechnen, die sich ihrerseits auf den Erfindungswert bzw. den Umfang der Nutzung beziehen. Hierzu werden vom deutschen Bundesminister für Arbeit Vergütungsrichtlinien erlassen, die einen Anhalt zur Bestimmung der erfindungsbedingten Anteile an den Erlösen darstellen. Da die zugrundeliegende Berechnungsweise wirtschaftlich bestimmt und weitgehend unabhängig von den konkreten deutschen immaterialgüterrechtlichen Bestimmungen ist, erscheint zumindest für Patente eine Anwendung für inländische Sachverhalte problemlos möglich.

Zumeist kann auch in diesen beiden Fällen die Lizenzanalogie verwendet werden, d.h. es wird der Betrag angesetzt, den ein Dritter für die Nutzung oder Verwertung von qualifizierenden Immaterialgüterrechten an den Rechteinhaber entrichten würde⁷¹. Dieser Betrag kann dann als Anhalt für die auf die Nutzung der Schutzrechte entfallenden Anteile verwendet werden. Ein solcher Ansatz bietet sich beispielsweise bei einer komplexen oder schwierigen Kostenrechnung an.

⁷⁰ Für Deutschland vgl. Schramm, *Der Patentverletzungsprozess*, 6. Auflage, Carl Heymanns Verlag, 2010, Seite 376ff. Internationale Übersichten finden sich beispielsweise in Reid, *European Patent Litigation Handbook*, Sweet & Maxwell, 1999 oder Busche, Trimborn, Fabry, *Patent Infringement Worldwide*, Carl Heymanns Verlag, 2010.

⁷¹ Für verschiedene Technologiegebiete werden regelmässig Übersichten von tatsächlich realisierten Lizenzsätzen veröffentlicht, z.B. Hellebrand, Himmelman, *Lizenzsätze für technische Erfindungen*, 4. Auflage, Carl Heymanns Verlag, 2011.

3.2.2 Lizenzgebühren

Diese Einkunftsklasse beinhaltet Einkünfte aus Lizenzen und Unterlizenzen, die ein Unternehmen unter einer Lizenzvereinbarung tatsächlich erhält.

Oftmals gewähren Unternehmen aus praktischen Gründen Lizenzbündel, die das Recht zur Nutzung von für die IP-Box qualifizierenden und anderen Immaterialgüterrechten verleihen, wie beispielsweise Know-How oder technische Informationen. Gegebenenfalls lassen sich unter Umständen die gesamten Einkünfte aus seiner solchen Lizenz dem Anwendungsbereich der IP-Box zuordnen.

Der Grund ist darin zu suchen, dass Immaterialgüterrechte derart miteinander verknüpft sein können, dass die Separierung der auf die einzelnen Schutzrechte entfallenden Anteile nicht oder nur schwer möglich ist⁷². Hierbei ist zu beachten, dass Lizenzen häufig auch für ganze Technologien vergeben werden, die durch eine Vielzahl von Schutzrechten gleicher oder unterschiedlicher Typen abgedeckt werden. In solchen Fällen ist es schwierig, die auf die einzelnen Schutzrechte hypothetisch entfallenden Anteile zu bestimmen. Zudem ist eine isolierte Betrachtung deshalb schwierig, da es sein kann, dass eine solche Lizenz nur in ihrer Gesamtheit attraktiv ist. Fehlen in der Lizenz einige Schlüsselschutzrechte, kann die Technologie unter Umständen nicht realisiert werden und die Lizenz würde ihren Zweck des Technologietransfers verfehlen.

⁷² Für das Vereinigte Königreich, vgl: HM Revenue & Customs, *The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses*, Seite 36 Rn 3.39; HM Revenue & Customs, *The Patent Box: Technical Note and Guide to the Draft Legislation*, Seite 22 Rn 3.29; Für Belgien, vgl: Warson/Glaes, *The Belgian Patent Income Deduction*, *European Taxation*, Seite 322; Springael/Van de Velden, *Déduction pour revenus de brevets: «FAQ» améliorés*, *le Fiscologue*, Seite 5; Für Luxemburg, vgl: Muntendam/Chiarella, *New Luxembourg Tax Regime for Intellectual Property Income*, *European Taxation*, Seite 229.

3.2.3 Veräußerungsgewinne

Diese Einkunftsklasse beinhaltet Einkünfte aus dem Verkauf von qualifizierenden Immaterialgüterrechten⁷³.

Nach Art. 55 Abs. 2 SteG umfasst die Bemessungsgrundlage für den Abzug von 80% auch Einkünfte aus der Veräußerung von Immaterialgüterrechten⁷⁴. Veräußerungsgewinne erstrecken sich aber nicht auf den Verkauf von anderen Immaterialgüterrechten, selbst wenn solche nicht-qualifizierenden Immaterialgüterrechte Innovationen schützen, die eine Schutzwirkung durch andere, qualifizierende Immaterialgüterrechte geniessen. Werden umgekehrt in einer Transaktion nicht-qualifizierende Immaterialgüterrechte zusammen mit qualifizierenden Immaterialgüterrechten veräußert, dann fallen nur die Veräußerungsgewinne der qualifizierenden Immaterialgüterrechte in den Erfassungsbereich der IP-Box⁷⁵.

Wird nicht ein qualifizierendes Immaterialgüterrecht selbst, sondern die zugrunde liegende Innovation veräußert, dann sind die Veräußerungsgewinne auf Basis von Art. 55 Abs. 1 und 2 SteG nicht vom Anwendungsbereich der IP-Box erfasst.

Zur Bewertung von Schutzrechten stehen mittlerweile eine Vielzahl von Verfahren⁷⁶ und Normen⁷⁷ zur Verfügung, so dass sowohl einzelne Schutzrechte als auch deren Anteile in Gesamtpaketen bestimmt werden können.

⁷³ Vgl. Finance (No. 4) Bill, Profits arising from the exploitation of patents etc, Amendments of CTA 2010, Seite 148 Rn 357CC (7); Consultation draft, Profits arising from the exploitation of patents etc, Amendments of CTA 2010, Seite 9 Rn 357CB (8); HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses, Seite 36 Rn 3.40; HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Draft Legislation, Seite 22 Rn 3.31.

⁷⁴ Vgl. auch OECD Discussion Draft, Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Pricing Guidelines and related provisions, Seite 18 Rn 62ff; Müller/Gramigna/Linder, Forschungsstandort Schweiz – Mehr Attraktivität durch steuerliche Anreize, Konkreter Vorschlag für die Einführung von steuerlichen Förderungsmassnahmen, Der Schweizer Treuhänder, Seite 808.

⁷⁵ Vgl. HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses, Seite 37 Rn 3.44.

⁷⁶ Zur Patentbewertung beispielsweise Wurzer/Reinhardt, Handbuch der Patentbewertung, 2. Auflage, Carl Heymans Verlag 2010, in Hinblick auf die Markenbewertung vgl. Repenn/Weidenhiller, Markenbewertung und Markenverwertung, 2. Auflage, C. H. Beck, 2005.

⁷⁷ DIN 77100, vgl. Grünewald/Wurzer, Monetäre Patentbewertung nach DIN 77100, Beuth Verlag, 2012.

3.2.4 Schadenersatzzahlungen

Die für die IP-Box qualifizierenden Immaterialgüterrechte werden in der Praxis teilweise durch Dritte verletzt. Durch solche Drittpersonen geleistete Schadenersatzzahlungen können grundsätzlich als Kompensation für entgangene Einkünfte betrachtet werden⁷⁸, welche anderweitig in den Anwendungsbereich der IP-Box gefallen wären⁷⁹.

Art. 55 SteG nimmt nicht direkt Bezug darauf, ob Schadenersatzzahlungen als Einkünfte aus Immaterialgüterrechten berechtigen. Eine genauere Betrachtung des Wortlauts von Art. 55 SteG in diesem Zusammenhang ergibt, dass keine Anhaltspunkte vorliegen, weshalb das Steuergesetz im Generellen und Art. 55 SteG im Speziellen Schadenersatzzahlungen vom Anwendungsbereich der IP-Box ausschliessen. Deshalb kann die Auffassung vertreten werden, dass Schadenersatzzahlungen eine eigene Einkunftsklasse bilden.

Zur Berücksichtigung strafrechtlicher Aspekte können in einigen Ländern Schadenersatzzahlungen bei vorsätzlicher Verletzung von Immaterialgüterrechten durch Strafbuschläge erhöht werden⁸⁰. Solche zusätzlichen Strafen sind in der liechtensteinischen Gesetzeslandschaft nicht bekannt. Es stellt sich deshalb die Frage, ob solche Strafbuschläge ebenfalls in den Anwendungsbereich von Art. 55 SteG fallen.

Von einem Unternehmen zu entrichtende Schadenersatzzahlungen sind nach Art. 47 Abs. 3 lit. i SteG für Steuerzwecke nicht absetzbar, sofern der Strafcharakter von Bussen, Geldstrafen und vergleichbare Rechtsfolgen überwiegt. Sofern der Strafcharakter nicht überwiegt, sind Schadenersatzzahlungen nach Art. 55 Abs. 2 SteG unter Umständen als zusammenhängende steuerwirksame Aufwendungen zu klassifizieren und der IP-Box zuzuordnen.

⁷⁸ Üblicherweise erfolgt die Berechnung von Schadenersatz bei Immaterialgüterrechtsverletzung entweder nach der Lizenzanalogie, als Gewinnabschöpfung beim Verletzer oder auf Basis des entgangenen Gewinns.

⁷⁹ Vgl. HM Revenue & Customs, *The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses*, Seite 10 Rn 1.16 (v), 37 Rn 3.46; HM Revenue & Customs, *The Patent Box: Technical Note and Guide to the Draft Legislation*, Seite 5 Rn 1.12 (iv), 22 Rn 3.35; HM Treasury/HM Revenue & Customs, *Consultation on the Patent Box*, Seite 13 Rn 3.7.

⁸⁰ So kann in den USA bei Vorliegen einer «vorsätzlichen» Verletzung der Schadenersatz verdreifacht werden («Treble Damages»), vgl. Mayer/Schlenk, a.a.O., Rn 1029.

Aus einer steuersystematischen Betrachtung erscheint es kohärent, vereinbarte Schadensersatzzahlungen inklusive ergänzende Strafzuschläge dem Anwendungsbereich der IP-Box zuzuweisen. Hingegen stipuliert Art. 55 Abs. 4 SteG für den Fall, dass die Vergütungen für Immaterialgüterrechte über den marktüblichen Entschädigungen vereinbart sind, den Abzug von 80% auf Grundlage des marktüblichen Preises zu berechnen. Rechtsstreitigkeiten in Zusammenhang mit Immaterialgüterrechtsverletzungen beruhen aber oftmals gerade auf der Tatsache, dass zwischen den involvierten Parteien zu keinem Zeitpunkt marktübliche Entschädigungen vereinbart wurden⁸¹. Ausserdem ist es unwahrscheinlich, dass ein zuständiges Gericht bei einer Immaterialgüterrechtsverletzung die Höhe der Schadensersatzzahlungen in Übereinstimmung mit dem steuerlich relevanten Fremdvergleichsprinzip festlegt⁸².

Wichtig erscheint deshalb die Zuhilfenahme der Definition von Lizenzgebühren nach Art. 12 des OECD Musterabkommens. Danach fallen geleistete Zahlungen unter einer Lizenzvereinbarung sowie Entschädigungen, die eine Person bei betrügerischem Kopieren oder Verletzung eines Rechts zu entrichten hätte, unter den Lizenzbegriff⁸³. Auch die IP-Box-Bestimmungen des Vereinigten Königreichs machen deutlich, dass sämtliche Einkünfte aus Immaterialgüterrechtsverletzungen, und somit auch strafrechtlich motivierte Bestandteile, in den Anwendungsbereich der IP-Box fallen⁸⁴.

⁸¹ Vgl. Europäisches Patentamt, Nationales Recht zum EPÜ, Europäische Patentanmeldungen und Patente: Recht und Praxis der EPÜ-Vertragsstaaten, Erstreckung europäischer Patente, 15. Auflage (2011), Seite 84ff; Benkard, Patentgesetz, Gebrauchsmustergesetz, in: Verlag C.H. Beck München (Hrsg.), Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 4, 10. Auflage (2006), Seite 806 et seq; Nieder, Die Patentverletzung, Materielles Recht und Verfahren, in: Verlag C.H. Beck München (Hrsg.) (2004), Seite 62ff; Vgl. auch OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing (Hrsg.) (2010), Seite 196 Rn 6.14, 6.15.

⁸² Dies wäre nur im Fall der Anwendung der Lizenzanalogie zu erwarten. Da diese regelmässig zu dem geringsten Schadenersatz führt, wird zumeist versucht, eine Abschöpfung des Verletzergewinns anzustreben oder auf Basis des entgangenen Gewinns zu kalkulieren. Beide Ansätze sind aber notwendigerweise subjektiv und nicht drittvergleichskonform.

⁸³ Vgl. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010, OECD Publishing (Hrsg.) (2010), Seite 222 Rn 8.

⁸⁴ Finance (No. 4) Bill, Profits arising from the exploitation of patents etc, Amendments of CTA 2010, Seite 148 Rn 357CC (8); Consultation draft, Profits arising from the exploitation of patents etc, Amendments of CTA 2010, Seite 9 Rn 357CB (9).

Vor diesem Hintergrund kann grundsätzlich festgehalten werden, dass sich der Anwendungsbereich von Art. 55 SteG auch auf ergänzende Strafzuschläge in Zusammenhang mit Einkünften aus Immaterialgüterrechtsverletzungen erstreckt. Fraglich erscheint dieser Standpunkt allenfalls in Fällen, in denen bei vorsätzlichen Immaterialgüterrechtsverletzungen die Schadenersatzzahlungen aus strafrechtlichen Erwägungen im Verhältnis zu marktkonformen Entschädigungen regelrecht um ein Vielfaches multipliziert werden⁸⁵.

3.2.5 Übrige Entschädigungen

Diese Einkunftsklasse beinhaltet sämtliche immaterialgüterrechtsrelevanten Entschädigungen oder Versicherungszahlungen an ein Unternehmen, die nicht in direktem Zusammenhang mit einer Immaterialgüterrechtsverletzung oder einer versuchten Immaterialgüterrechtsverletzung stehen⁸⁶.

Ähnlich wie bei Schadenersatzzahlungen nimmt Art. 55 SteG nicht direkt Bezug darauf, ob übrige Entschädigungen als Einkünfte aus Immaterialgüterrechten berechtigen. Eine genauere Betrachtung des Wortlauts von Art. 55 in diesem Zusammenhang ergibt, dass keine Anhaltspunkte vorliegen, weshalb das Steuergesetz im Generellen und Art. 55 SteG im Speziellen übrige immaterialgüterrechtsrelevante Entschädigen davon ausschliessen, in den Anwendungsbereich der IP-Box einbezogen zu werden. Deshalb kann die Auffassung vertreten werden, dass übrige Entschädigungen als eine eigene Einkunftsklasse zu sehen sind⁸⁷.

⁸⁵ Vgl. Lowensohn, Jury awards Apple more than \$ 1B, finds Samsung infringed; United States District Court, Northern District of California, San José Division, 24. August 2012, Case No. 11-CV-01846-LHK, Verdict Form, Apple Inc v. Samsung Electronics Co Ltd.

⁸⁶ Vgl. Finance (No. 4) Bill, Profits arising from the exploitation of patents etc, Amendments of CTA 2010, Seite 148 Rn 357CC (9).

⁸⁷ Vgl. HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses, Seite 37 Rn 3.50, 38 Rn 3.53.

3.2.6 Fiktive Lizenzgebühren

Werden nach Art. 55 Abs. 3 SteG die Immaterialgüterrechte durch eine juristische Person oder Betriebsstätte im Rahmen ihrer Produktion oder durch Dritte, die als Auftragnehmer für sie auftreten, oder im Rahmen von Dienstleistungen selbst genutzt, ist der Abzug auf jene immaterialgüterbezogenen Erträge anzuwenden, die bei einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung an Dritte erzielt worden wäre.

Der Hauptzweck solcher fiktiven Lizenzgebühren ist somit den Anwendungsbereich der IP-Box zugunsten von Unternehmen zu eröffnen, die ihre qualifizierenden Immaterialgüterrechte einsetzen, ohne dabei Einkünfte zu erzielen, die sich einer der oben aufgeführten Einkunftsclassen zuordnen lassen. Hingegen werden Einkünfte bzw. Gewinne generiert, welche auf immaterialgüterrechtsrelevanten Einkünften basieren⁸⁸.

Fiktive Lizenzgebühren entstehen primär durch in Herstellungsprozessen verwendete Patente zur Erstellung von rechtlich ungeschützten Produkten. Alternativ können fiktive Lizenzgebühren durch den Einsatz von Patenten bei der Ausübung von Dienstleistungen entstehen⁸⁹. So lassen sich fiktive Lizenzgebühren beispielsweise beim Verkauf von gerösteten Kaffeebohnen begründen, falls zur Qualitätssteigerung ein patentiertes Messinstrument im Röstungsprozess der Kaffeebohnen eingesetzt wurde. Art. 55 Abs. 3 SteG erlaubt in solchen Fällen, ein fremdüblicher immaterialgüterrechtsrelevanter Anteil aus dem Verkaufserlös der gerösteten Kaffeebohnen dem Anwendungsbereich der IP-Box zuzuordnen⁹⁰.

⁸⁸ Vgl. Philipps/Danes, UK Patent Box: A boost to R&D, *Tax Planning International Review*, Seite 8; Finance (No. 4) Bill, Profits arising from the exploitation of patents etc, Amendments of CTA 2010, Seite 149 Rn 357CD (2), 150 Rn 357CD (9); Consultation draft, Profits arising from the exploitation of patents etc, Amendments of CTA 2010, Seite 10 Rn 357CC (2), 11 Rn 357CC (9); HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses, Seite 39 Rn 3.54; HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Draft Legislation, Seite 23 Rn 3.38.

⁸⁹ Vgl. HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses, Seite 39 Rn 3.55; HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Draft Legislation, Seite 23 Rn 3.39; HM Treasury/HM Revenue & Customs, Consultation on the Patent Box, Seite 14 Rn 3.8, 3.9, 3.10.

⁹⁰ Vgl. HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Finance Bill 2012 clauses, Seite 39 Rn 3.56; HM Revenue & Customs, The Patent Box: Technical Note and Guide to the Draft Legislation, Seite 23 Rn 3.39.

4. Ausblick

In rechtlicher Hinsicht ist durch die bisherige IP-Box in Art. 55 SteG bereits eine hervorragende Grundlage zur Technologieverwertung geschaffen worden. Die steuerliche Massnahme bietet eine konkurrenzfähige Grundlage zur Förderung der Forschung und Entwicklung auf der Outputseite. Dieser outputorientierte Ansatz besitzt bei allen Vorteilen einige unvermeidliche und durch den Ansatz bedingte Schwächen, die zu Lücken führen können.

Zum einen ist für die Inanspruchnahme der steuerlichen Abzüge der Erwerb von entsprechenden Schutzrechten erforderlich. Die damit verbundenen Aufwendungen in finanzieller wie auch personeller Hinsicht können gerade für kleinere Unternehmen ein Hindernis darstellen. Somit kann schlimmstenfalls eine systematische Verzerrung der indirekten Förderungsmöglichkeiten zuungunsten von KMUs resultieren.

Zum anderen bestehen in verschiedenen Fällen sachliche Gründe gegen den Erwerb von Schutzrechten, ohne dass dies aus einem inhaltlichen Mangel der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten resultiert. So können in vielen Ländern keine Patente für Verfahren zur chirurgischen oder therapeutischen Behandlung des menschlichen oder tierischen Körpers sowie Diagnostizierverfahren, die am menschlichen oder tierischen Körper vorgenommen werden, erteilt werden (z.B. gemäss Art. 53 lit. c EPÜ). Dieser Ausschluss hat alleinig rechtspolitische Gründe, da man die Heilberufe in ihrer Ausübung in der täglichen Praxis nicht mit Fragestellungen einer möglichen Patentverletzung konfrontieren möchte. Dadurch wird es aber für Unternehmen, die entsprechende Verfahren entwickeln, unmöglich, ein Patent zu erwerben, das aber erst die Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung gemäss Art. 55 SteG schaffen würde.

Ein anderes Beispiel stellt die Geheimhaltung von Wissen bzw. Know-how dar. Hier besteht zum einen die Problematik, dass in vielen Fällen eine Beschreibung des Wissens bzw. der Technologie in Form einer für das Patenterteilungsverfahren notwendigen Art und Weise nicht möglich ist, was insbesondere das implizite, also eher erfahrungsgebundene Wissen betrifft. Zum anderen gibt es Bereiche, in denen zwar problemlos ein Patent erhalten werden könnte, aber schon absehbar ist, dass der Nachweis einer Patentverletzung nicht oder nur schwer gelingen würde, z.B. bei Softwarealgorithmen, deren Verwendung im Quellcode nicht ohne weiteres am Verhalten des

Programms erkennbar sind. Schliesslich gibt es Konstellationen, in denen ein Patent auch bei gegebener Nachweisbarkeit der Verletzung aufgrund des Gerichtsstandes in einem Land mit gering entwickelter Gerichtsbarkeit nur unter grossen Schwierigkeiten oder überhaupt nicht durchsetzbar wäre. In allen diesen Fällen wird häufig darauf verzichtet, Patentschutz zu erhalten, da hierdurch zwar eine Offenlegung der Erfindung an die Konkurrenz erfolgen würde, ohne aber im Gegenzug die ansonsten gewährte Exklusivität der Nutzung erhalten zu können.

Unternehmen, die sich mit dieser Situation konfrontiert sehen, würden dadurch systematisch von der mit Art. 55 SteG beabsichtigten Förderung ausgeschlossen.

Zur Schliessung dieser Lücken bietet sich eine an den Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen orientierte Inputförderung durch steuerliche Abzugsfähigkeit an, die beispielsweise über eine in einem Forschungsförderungsgesetz enthaltene Zertifizierung erfolgen könnte.

Die derzeitige Konzeption der Forschungsförderung durch direkte Mittelvergabe ist notwendigerweise durch die Begrenzung der zu Verfügung stehenden Mittel beschränkt. Interessante und vielversprechende Vorhaben können unter Umständen nicht gefördert werden, obwohl dies im Interesse des Landes liegen könnte. Für solche Situationen, in denen staatliche Mittel aus Budgetgründen nicht zur Verfügung gestellt werden können, obwohl die inhaltlichen Voraussetzungen für eine Förderung erfüllt sind, bietet sich eine indirekte Förderung über eine steuerliche Begünstigung an.

In ein Forschungsförderungsgesetz könnte demnach eine Möglichkeit der Zertifizierung eines Projektes als förderungswürdig aufgenommen werden, die als Voraussetzung für eine Bewilligung von staatlichen Fördermitteln dient. Die Vergabe der Mittel erfolgt jedoch unter Vorbehalt der Verfügbarkeit, so dass die reine Zertifizierung lediglich eine Bestätigung der Voraussetzungen für eine Förderung darstellen würde, ohne dass daraus ein Rechtsanspruch auf Förderung folgen würde. Die erfolgte Zertifizierung kann jedoch die Grundlage für eine erhöhte steuerliche Abzugsfähigkeit für die dem jeweiligen Projekt zurechenbaren Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen darstellen.

Der Vorteil dieser Regelung würde in einem einheitlichen Zertifizierungsprozess liegen, der selbst im Fall einer nicht erfolgenden Zuweisung von stattlichen Mitteln doch zumindest eine erhöhte Abzugsfähigkeit bedeuten würde.

In Hinblick auf die Förderung von Forschung und Entwicklung würden damit Lücken geschlossen, die in der derzeitigen Systematik insbesondere KMUs betreffen könnten. Zudem steigt die Attraktivität des Landes für forschende Unternehmen, so dass eine Förderung der Ansiedlung von wertschöpfungsintensiven Unternehmen zu erwarten ist.

In systematischer Hinsicht ergäbe sich in der Folge ein dann vollständigeres Instrumentarium, das sowohl Elemente direkter Forschungsförderung durch staatliche Mittel als auch indirekter Forschungsförderung durch steuerliche Instrumente beinhaltet. Die steuerliche Seite wäre symmetrisch ausgestaltet, da zur outputorientierten Förderung gemäss Art. 55 StEG die inputbezogene Förderung durch erhöhte Absetzbarkeit bzw. Sonderabzug tritt. Liechtenstein würde sich mit diesem steuerrechtlichen Instrumentarium zusammen mit wenigen anderen Staaten wie Belgien, Frankreich, Niederlande, Ungarn, Spanien und dem Vereinigten Königreich international auffallend attraktiv positionieren. Eine solche Massnahme würde ausserdem regelmässig die Allokation von Gewinnen in die liechtensteinische IP-Box erleichtern und damit zusätzliche Steuereinnahmen generieren. Zugleich würde damit die internationale Anerkennung der IP-Box, gerade auch aus Sicht der OECD, weiter untermauert.

Zudem kann eine Zertifizierung in vielerlei Hinsicht eine Grundlage für weitere, auf dieser Qualifizierung aufbauende Massnahmen bilden. Wird z.B. ein Antrag auf Zertifizierung in Anlehnung an Antragsgestaltungen, wie sie bei der schweizerischen Kommission für Technologie und Innovation (KTI) üblich sind, ausgestaltet, so können dort die für das Forschungs- und Entwicklungsvorhaben benötigten Personen namentlich und mit ihren Qualifikationen sowie ihrer Bedeutung für die Realisierung des Vorhabens aufgeführt werden. Hieran könnte die Vergabe für Aufenthaltsbewilligungen anknüpfen, wobei ein transparenter und nach objektiven Kriterien gestalteter Prozess gewährleistet wäre. Da die Zertifizierung im Rahmen einer Prüfung anhand von festzulegenden Kriterien und auf Basis von Gutachten erfolgen kann, verbleibt eine Flexibilität, die eine Anpassung an aktuelle wirtschafts- und förderpolitische Zielsetzungen erlaubt.

Mit einer Neupositionierung Liechtensteins als Standort für Forschung und Entwicklung und der darauf aufbauenden Technologieverwertung liessen sich – auch im Sinne der integrierten Finanzplatzstrategie – die Interessen von Industrie und Finanzplatz zusammenführen und bündeln.

Liechtenstein als Standort für Forschung, Entwicklung und Technologieverwertung zu positionieren, würde daher einen weiteren nachhaltigen Beitrag im laufenden Transformationsprozess zur Neuorientierung und Positionierung Liechtensteins leisten und in hohem Masse reputationsfördernd wirken. Mit der zusätzlichen Einführung eines Sonderabzugs für Forschung und Entwicklung würde das Land über steuerliche Rahmenbedingungen verfügen, die international ausgesprochen wettbewerbsfähig wären. Die Schaffung einer solchen Ausgangslage dürfte sich im Zeitablauf volkswirtschaftlich signifikant auswirken und zu erhöhtem Wachstum führen.