

# TAXeNEWS

## Unternehmenssteuerreform III – 13.06.2013

### **Eine schweizerische Lizenzboxlösung**

Der Zwischenbericht der Projektorganisation USTR III von Bund und Kantonen, welcher am 17. Mai 2013 veröffentlicht wurde (vgl. TAXeNEWS Unternehmenssteuerreform III vom selben Tag) enthält die Stossrichtung, mit welcher die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz und damit die Attraktivität des hiesigen Unternehmensstandorts gefestigt und gestärkt werden soll. Demnach setzt die Schweiz auf einen Mix von Massnahmen. Hierzu zählen die Einführung neuer, international akzeptierter Massnahmen zur Besteuerung mobiler Aktivitäten, kantonale Gewinnsteuersatzsenkungen und der Abbau bestimmter Steuerlasten.

Die aktuelle Ausgabe der TAXeNEWS beleuchtet eine mittlerweile oft zitierte Massnahme zur Besteuerung besonders mobiler Aktivitäten im Rahmen der USTR III, die sogenannte Lizenzbox.

### **Welche wirtschaftlichen Überlegungen liegen dem Instrument „Lizenzbox“ zugrunde?**

Die Handhabung von Einkünften aus Immaterialgüterrechten (Intellectual Property Rights) steht im Fokus zahlreicher steuerpolitischer Debatten. Der Grund liegt darin, dass Lizenzboxen im globalen Wettbewerb um den Erhalt und die Schaffung von hochwertigen Arbeitsplätzen und Steuersubstrat eine international gängige und attraktive Besteuerung der Einkünfte aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten ermöglichen.

Vor diesem Hintergrund gewähren Staaten mit Lizenzboxlösungen ansässigen Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil durch eine reduzierte Besteuerung von Einkünften aus bestimmten Immaterialgüterrechten oder aus den zugrunde liegenden immateriellen Wirtschaftsgütern (nachfolgend vereinfacht als IP-Einkünfte bezeichnet). Dadurch werden für Unternehmen Anreize geschaffen, bestehende Immaterialgüterrechte zu erhalten und darüber hinaus neue innovative Produkte, Prozesse und Dienstleistungen zu entwickeln und die damit zusammenhängenden Aktivitäten in einem steuerlich attraktiven Umfeld anzusiedeln. In der Schweiz hat der Kanton Nidwalden als erster und bislang einziger Kanton mit Wirkung ab 01. Januar 2011 eine Lizenzboxlösung ins kantonale Steuerrecht aufgenommen. Gleichentags hatte auch Liechtenstein mit seinem neuen Steuergesetz eine Lizenzboxregelung in Kraft gesetzt.

Bemerkenswert aus rechtlicher Sicht ist der Umstand, dass Liechtenstein die entsprechende Gesetzesbestimmung der EFTA Überwachungsbehörde (ESA) formell

zur Prüfung vorgelegt hat. Die Behörde mit Sitz in Brüssel hat in ihrem Entscheid vom 12. Dezember 2012 die liechtensteinische Massnahme sodann als in Einklang mit EWR-Beihilferecht befunden. Die ESA-Beurteilung folgt denselben Kriterien, wie sie auch von der EU-Kommission im EU-internen Verhältnis angewendet wird. Liechtenstein ist damit neben Spanien das einzige Land im Europäischen Wirtschaftsraum, welches seine Lizenzboxregelung erfolgreich einem formellen Notifizierungsverfahren ausgesetzt hat, was die Rechts- und Planungssicherheit der liechtensteinischen Lizenzboxlösung entsprechend erhöht.

### **Funktionsweise einer Lizenzbox**

Ungeachtet individueller Eigenheiten funktionieren die meisten Lizenzboxen auf vergleichbare Art und Weise. So werden in der Regel marktübliche IP-Einkünfte abzüglich der damit zusammenhängenden effektiven Kosten ermittelt. Resultiert dabei ein positiver Saldo, kann von dieser Basis entweder – abweichend vom Massgeblichkeitsprinzip – ein zusätzlicher fiktiver Aufwand geltend gemacht werden, was einer Verkürzung der Bemessungsgrundlage gleich kommt, oder es gelangt zu dessen Besteuerung ein reduzierter Gewinnsteuersatz zur Anwendung.

Mit diesem Mechanismus wird die effektive Steuerbelastung auf IP-Einkünften signifikant reduziert: in Belgien etwa auf 6.8%, in Liechtenstein auf 2.5%, in Luxemburg auf 5.84%, in Nidwalden auf 8.8%, in den Niederlanden auf 5% oder im Vereinigten Königreich auf 10%.

In der Frage, welche Immaterialgüterrechte bzw. welche Erträge in den Anwendungsbereich einer Lizenzbox fallen, unterscheiden sich die verschiedenen Lizenzboxlösungen teilweise erheblich.

Der Kanton Nidwalden stützt sich in dieser Hinsicht auf Art. 12 des OECD Musterabkommens und verfügt damit über einen breiten Katalog an qualifizierenden Immaterialgüterrechten. Liechtenstein begünstigt neben Patenten auch ergänzende Schutzzertifikate, Gebrauchsmuster, Marken, Designs, Software sowie technische und naturwissenschaftliche Datenbanken. Der Katalog an qualifizierenden Immaterialgüterrechten anderer Staaten ist teilweise enger gefasst oder erstreckt sich z.B. zusätzlich auf Topographien, Pläne, geheime Formeln oder Verfahren, Know-How oder sogenannte Forschungs- und Entwicklungszertifikate. An dieser Stelle ist festzuhalten, dass neben den technologischen Immaterialgüterrechten, welche primär über den Patentbegriff abgedeckt sind, Markenrechte teilweise ebenfalls in

den Lizenzboxregeln abgedeckt sind, so auch im Kanton Nidwalden und – mit expliziter Genehmigung der ESA – auch in Liechtenstein.

In systematischer Hinsicht lassen sich IP-Einkünfte fünf verschiedenen Einkunftsclassen zuordnen, namentlich:

1. Verkaufserlöse (Embedded Income);
2. Lizenzeinnahmen;
3. Veräusserungsgewinne;
4. Schadenersatzzahlungen; und
5. Übrige Entschädigungen.

Für ein Unternehmen sollte es demnach grundsätzlich keinen Unterschied machen, einen Immaterialgütergewinn durch Vergabe einer Lizenz zu erwirtschaften, oder einen äquivalenten Gewinn für ein qualifizierendes Immaterialgüterrecht über den Verkaufspreis von immaterialgüterrechtlich geschützten (Embedded Income) Produkten zu erzielen.

Werden Immaterialgüterrechte selbst genutzt, gestatten die gängigen Lizenzboxlösungen mit Ausnahme des Kantons Nidwalden die Berücksichtigung von sogenannten fiktiven Lizenzgebühren (Notional Royalties). Der Hauptzweck fiktiver Lizenzgebühren besteht darin, den Anwendungsbereich von Lizenzboxen zugunsten von Unternehmen zu eröffnen, die Immaterialgüterrechte für eigene Zwecke einsetzen, ohne dabei Ein-

künfte zu erzielen, die sich einer der oben erwähnten Einkunftsclassen zuordnen lassen.

Fiktive Lizenzgebühren entstehen primär durch im Herstellungsprozess verwendete Patente zur Erstellung von rechtlich ungeschützten Produkten. Auch können fiktive Lizenzgebühren durch den Einsatz von Patenten bei der Ausübung von Dienstleistungen entstehen. So lassen sich fiktive Lizenzgebühren beispielsweise beim Verkauf von gerösteten Kaffeebohnen begründen, falls zur Qualitätssteigerung ein patentiertes Messinstrument im Röstungsprozess der Kaffeebohnen eingesetzt wird. In solchen Fällen erlauben Lizenzboxregelungen üblicherweise, dass ein marktüblicher immaterialgüterrechtsrelevanter Anteil aus dem Verkaufserlös der gerösteten Kaffeebohnen dem Erfassungsbereich der Lizenzbox zugordnet werden kann, auch wenn das Produkt selbst keinen Patentschutz geniesst.

Gemäss Zwischenbericht der Projektorganisation USTR III sollen bei den weiteren Arbeiten für eine schweizerische Lizenzboxlösung weitergehende Massnahmen geprüft werden, die auch steuerliche Entlastungen für Grosshandelserträge mit sich bringen könnten. Ein kombinierter Ansatz dieser Art könnte Unternehmen mit hochwertschöpfenden Funktionen, entsprechendem Personal und Infrastruktur, die aber nicht über qualifizierende Immaterialgüterrechte verfügen, in den Anwendungsbereich einer Boxenlösung bringen.

## Vergleich der Lizenzboxen ausgewählter Staaten

Weltweit haben zahlreiche Staaten Lizenzboxlösungen implementiert. Ein Vergleich der Lizenzboxen von Belgien, Liechtenstein, Luxemburg, des Kantons Nidwalden, den Niederlanden und des Vereinigten Königreichs ergibt folgendes Bild:

Faktoren	BE	LI	LU	CH Nidwalden	NL	UK
Eff. Steuerbelastung	0 – 6.8%	2.5%	5.84%	8.8% inklusive direkte Bundessteuer	5%	10%
Qualifizierende IP-Rechte oder zugrunde liegende immaterielle Wirtschaftsgüter	IP-Rechte: Patente, SPCs*  *Ergänzende Schutzzertifikate	IP-Rechte: Patente, Gebrauchsmuster, SPCs, Marken, Designs, Software, technische und naturwissenschaftliche Datenbanken	IP-Rechte: Patente, SPCs, Marken, Designs, Domainnamen, Software	Immaterielle Wirtschaftsgüter: In Anlehnung an Art. 12 OECD Musterabkommen	Immaterielle Wirtschaftsgüter: Patentgeschützte Innovationen, FuE-Zertifikate, Sortenschutz	IP-Rechte: Patente, SPCs, bestimmte arzneimittelrechtliche Marktzulassungen, Sortenschutz
Anwendung auf erworbene IP-Rechte	Ja, aber Eigenentwicklung vorausgesetzt	Ja	Ja, aber nicht von direkt assoziierten Unternehmen	Ja	Ja, aber Eigenentwicklung vorausgesetzt	Ja, aber Eigenentwicklung und aktives Eigentum vorausgesetzt

Faktoren	BE	LI	LU	CH Nidwalden	NL	UK
Voraussetzung der Eigenentwicklung	Ja	Nein	Ja, aber nicht ausgeprägt	Nein	Ja	Ja
Anwendung auf folgende Einkunftsclassen:						
– Verkaufserlöse	Ja	Ja	Ja, bei selbst entwickelten Patenten	Nein	Ja	Ja
– Lizenzentnahmen	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
– Veräusserungsgewinne	Nein	Ja, nur Verkauf von IP-Rechten	Ja	Ja	Ja, nur Verkauf von immateriellen Wirtschaftsgütern	Ja, beinhaltet auch Exklusivlizenzen
– Schadenersatzzahlungen	Voraussichtlich	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
– Übrige Entschädigungen	Voraussichtlich	Ja	Voraussichtlich	Ja	Ja	Ja
Anwendung auf fiktive Lizenzgebühren	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja	Ja
Anwendung auf Einkünfte vor Erteilung des IP-Rechts	Nein	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Anwendung von Verlustverrechnungsregelungen	Nein	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Anwendung von Gewinndeckelungen	Ja	Nein	Nein	Nein	Nein	Nein
Anwendung spezifischer Missbrauchsregelungen	Ja	Nein	Ja	Nein	Nein	Ja
Anwendung auf Personengesellschaften	Nein	Ja	Ja	Nein	Nein	Ja
Anwendung auf Kostenumlagevereinbarungen	Ja	Ja	Unklar	Ja	Ja	Ja
Anwendung von spezifischen Transfer Pricing Regelungen	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Anwendung auf bestehende IP-Rechte oder zugrunde liegende Innovationen	Nein, nur ab dem 01.01.2007 erteilte oder erstmals verwendete IP-Rechte	Nein, nur ab dem 01.01.2011 geschaffene oder erworbene IP-Rechte	Nein, nur ab dem 01.01.2008 geschaffene oder erworbene IP-Rechte	Ja	Nein, nur ab dem 01.01.2007 geschaffene und patentierte immaterielle Wirtschaftsgüter und ab dem 01.01.2008 geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter unter FuE-Zertifikate	Ja

Es ist auffallend, dass bei verschiedenen Elementen der Ausgestaltung einer Lizenzboxlösung Unterschiede bestehen. Dies hat zur Folge, dass die Zugänglichkeit einer Lizenzboxlösung bzw. der Umfang der steuerlichen Entlastung eines Unternehmens auch unabhängig von den jeweilig anwendbaren Steuersätzen variiert. So könnte ein und dasselbe Unternehmen, abhängig von seinen konkreten Verhältnissen für bestimmte Erträge von der Lizenzboxbesteuerung in einem Land profitieren, aber für dieselben Erträge in einem anderen Land nicht.

Da eine harmonisierte Ausgestaltung der Lizenzboxregeln international nicht existiert, ist die Schweiz gut beraten, im Detail die für die Schweizer Zielsetzungen optimale Kombination der relevanten Faktoren zu finden. Einen interessanten Ansatz hat auch die UK für ihre Patent-Box Lösung gewählt, welchen wir in einer

kommenden Ausgabe dieses Newsletters vorstellen werden.

Beim Vergleich der Attraktivität der verschiedenen Lizenzboxlösungen sind darüber hinaus unter anderem folgende Faktoren zusätzlich zu berücksichtigen:

1. Das Vorhandensein einer Forschungsförderung durch direkte Mittelvergabe sowie insbesondere einer Inputförderung von Forschung und Entwicklung in Form von steuerlichen Sonderabzügen;
2. Die Verfügbarkeit von qualifizierten Arbeitskräften zur Entwicklung, Verwaltung und Verwertung von IP-Rechten; sowie
3. Die Höhe der laufenden standortbezogenen Kosten.

### **Wirkungsweise der Lizenzboxen von Liechtenstein und dem Kanton Nidwalden: ein Zahlenbeispiel**

Das folgende – vereinfachte – Zahlenbeispiel demonstriert die Wirkungsweise der Lizenzboxen von Liechtenstein und dem Kanton Nidwalden:

Einkünfte (CHF)	LI			CH	
	Einkünfte fallen in die Lizenzbox sofern nicht anderweitig angezeigt			Nidwalden	
	Total	Regulär	Lizenzbox	Regulär	Lizenzbox
Verkaufserlöse	15'000	10'000	5'000	15'000	0
Davon 5'000 immaterialgüterrechtsrelevante Einkünfte					
Lizenzgebühren	5'000		5'000		5'000
Veräusserungsgewinne	3'000		3'000		3'000
Schadenersatzzahlungen	1'000		1'000		1'000
Übrige Einkünfte	1'000		1'000		1'000
<b>Total Einkünfte</b>	<b>25'000</b>	<b>10'000</b>	<b>15'000</b>	<b>15'000</b>	<b>10'000</b>
Fiktive Lizenzgebühren für Eigennutzung	2'000	-2'000	2'000		
Total		8'000	17'000	15'000	10'000
Anwendbare Steuersätze		12.5%	2.5%	13.5%	8.8%
<b>Steuerbelastung</b>		<b>1'000</b>	<b>425</b>	<b>2'025</b>	<b>880</b>
<b>Effektive Steuerbelastung</b>			<b>5.7%</b>		<b>11.6%</b>

Die Nidwaldner Lizenzbox findet keine Anwendung auf Verkaufserlöse und fiktive Lizenzgebühren. Die Tatsache, dass die Eigennutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern vom Erfassungsbereich der Nidwaldner Lizenzbox ausgeschlossen ist, verschlechtert deren Attraktivität im Beispiel somit signifikant. Ferner ist festzuhalten, dass die minimal mögliche Steuerbelastung in Nidwalden im Vergleich zu den meisten ausländischen Konkurrenzstandorten höher liegt. Eine weitere Reduktion liesse sich erreichen, wenn nicht nur auf kantonaler Ebene, sondern auch auf Ebene der Bundessteuern eine Lizenzboxlösung eingeführt würde. Ebenfalls kann festgehalten werden, dass im Unterschied zu Liechtenstein und anderen ausländischen Lizenzboxlösungen, die Nichtberücksichtigung der Eigennutzung von Immaterialgüterrechten die Zugänglichkeit der Nidwaldner Lizenzbox nicht nur für Grosshandelsunternehmen sondern tendenziell auch für KMU ausschliesst.

### **Wie weiter?**

Basierend auf den Arbeiten der Projektorganisation USTR III wird nunmehr eine Konsultation mit Kantonen und Wirtschaft durchgeführt. Dabei sind neben der Breite der zu erfassenden Lizenzboxerträge und der Höhe der anzustrebenden steuerlichen Belastung auch die wesentlichen weiteren, in diesem TAXeNEWS behandelten Faktoren zu berücksichtigen. PwC ist bei diesen Arbeiten der Wirtschaft aktiv beteiligt.

Die Ergebnisse dieser Konsultation sowie der weitere Verlauf der Verhandlungen mit der EU und die laufenden Arbeiten der OECD werden in den nächsten Monaten Auswirkungen auf die Konkretisierung der Konzeption einer schweizerischen Lizenzboxlösung haben.

Eine massgefertigte – international attraktive – schweizerische Lizenzboxlösung ist von grosser Wichtigkeit und ausschlaggebend für einen prosperierenden Innovationsstandort Schweiz.

Die vorliegende Ausgabe der TAXeNEWS ist die vierte in einer Reihe, in welcher gezielt Teilaspekte der USTR III thematisiert und diskutiert werden.

---

### **Kontakte**

**Andreas Staubli**

+41 58 792 44 72  
andreas.staubli@ch.pwc.com

**Armin Marti**

+41 58 792 43 43  
armin.marti@ch.pwc.com

**Daniel Gremaud**

+41 58 792 81 23  
daniel.gremaud@ch.pwc.com

**Benjamin Koch**

+41 58 792 68 69  
benjamin.koch@ch.pwc.com

**Remo Küttel**

+41 58 792 68 69  
remo.kuettel@ch.pwc.com

**Laurenz Schneider**

+41 58 792 59 38  
laurenz.schneider@ch.pwc.com

**Marco Felder**

+41 58 792 44 18  
marco.felder@ch.pwc.com