

ihrer steuerlichen Erbenhaftung bewirken. Dagegen bleibt sie aufgrund ihrer bis zum Tod des Ehemannes gelebten Ehe per 2001 für den vollen Betrag der Gesamtsteuer haftbar. Dass die Steuerverwaltung gegenüber dem Nachlass des verstorbenen Ehegatten für das Jahr 2001 keine Steuerforderung angemeldet haben soll, ist deshalb für den vorliegenden Fall ohne Belang. Daher kann offen bleiben, ob es für eine Steuerforderung gegenüber den Erben einer Anmeldung im öffentlichen Inventar bedurft hätte. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet, weshalb diese abzuweisen ist.

VGer 18.02.2004

2236

Staats- und Gemeindesteuern. Zu den Voraussetzungen der Gewährung des Holdingprivilegs.

Sachverhalt:

Die D-AG mit Sitz im Kanton Appenzell A.Rh. ist seit 1993 eine Holdinggesellschaft. Sie war mit der Ausgliederung des Handels und Vertriebs von Weinen in die neu errichtete Tochtergesellschaft T-AG zur Holdinggesellschaft geworden, indem sie die Beteiligungen sowie die immateriellen Rechte in der bisherigen Gesellschaft zurückbehalten hatte. Entsprechend verfügt sie über die Gesamtheit der Beteiligungsrechte oder die Stimmenmehrheit an mehreren Gesellschaften im In- und Ausland, übt Finanzierungstätigkeiten aus, hält und verwertet Marken, Patente sowie Know-how und erbringt gruppeninterne Dienstleistungen (Marketing, Controlling und dgl.). Im Anschluss an eine Besprechung zwischen dem Treuhänder der D-AG und der kantonalen Steuerverwaltung wurde der D-AG das Holdingprivileg gemäss Art. 49 Abs. 3 des alten, bis Ende 2000 in Kraft gewesenen Steuergesetzes (aStG, vom 27.4.1958) für das erste Geschäftsjahr vom 1.7.1994 bis 30.6.1995 gewährt. Am 26. August 2002 wurde ihr mit den Veranlagungen für die Geschäftsjahre 1995-2000 für die Staats- und Gemeindesteuern das Holdingprivileg nunmehr verweigert, im Wesentlichen mit der Begründung, dass die mit der Lizenzvergabe verbundenen zusätzlichen Leistungen den tolerierbaren

Rahmen sprengen und eine Geschäftstätigkeit darstellen. Wo die Vergabe von Lizenzen den Charakter einer untergeordneten Nebentätigkeit verliere, werde die Gesellschaft zu einer Lizenzverwertungsgesellschaft und sei keine Holdinggesellschaft mehr. Das Verwaltungsgericht wies die gegen diese Veranlagungen erhobene Beschwerde der D-AG ab.

Aus den Erwägungen:

2. Nach Art. 49 Abs. 3 des für die Steuerjahre 1995-2000 noch massgebenden aStG entrichten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine zusätzliche Geschäftstätigkeit ausüben, keine Steuer auf dem Reingewinn, sofern die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens 65 Prozent der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Nach Ziff. II/2 der von der Landessteuernkommission erlassenen Richtlinie für die Besteuerung der Beteiligungs-, Holding- und Domizilgesellschaften (vom 28.1.1993, fortan Richtlinie'93) muss der Holdingzweck nicht nur statutarisch gesichert sein, sondern auch tatsächlich verfolgt werden. Zur Erfüllung des Holdingzwecks sind gegenüber den Tochtergesellschaften die folgenden Tätigkeiten erlaubt:

- "Finanzierungstätigkeiten;
- das Halten von Marken, Patenten und anderen immateriellen Gütern;
- weitere, ausschliesslich durch die Holdingfunktion bedingte Dienstleistungen."

Nicht mit dem Holdingzweck zu vereinbaren sind demnach die Verfolgung von Fabrikations-, Gewerbe und Handelszwecken sowie die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber Dritten. Soweit für die Erfüllung des zulässigen Gesellschaftszwecks erforderlich, kann in beschränktem Ausmass eigenes Personal beschäftigt werden (Ziff. III/1).

a) Gemäss ihren Statuten bezweckt die beschwerdeführende D-AG den Erwerb, die Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen an anderen Unternehmen sowie die Finanzierung von Tochter- und Beteiligungsgesellschaften. Die Gesellschaft kann Patente, Lizenzen

und Grundstücke erwerben, verwerten und veräussern. Es ist zu Recht unbestritten, dass die Beschwerdeführerin damit die dauernde Verwaltung von Beteiligungen in der Hauptsache bezweckt und damit die *erste* Voraussetzung für das Holdingprivileg erfüllt.

b) Hinsichtlich der *dritten*, vorab quantitativen Voraussetzung (Beteiligungen oder Beteiligungserträge machen längerfristig mindestens 65% der gesamten Aktiven *oder* Erträge aus), ergibt sich aus dem klaren Wortlaut von Art. 49 Abs. 3 aStG, dass zwar längerfristig, jedoch *alternativ* entweder die Beteiligungen 65% der gesamten Aktiven *oder* die Erträge aus Beteiligungen 65% der gesamten Erträge ausmachen müssen. Der Kanton Appenzell A.Rh. gehört zur Mehrheit der Kantone, welche diese beiden Voraussetzungen nicht kumulativ verlangen (vgl. *M. Duss in: Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht I/1, N48 zu Art. 28 StHG*). Ist der quantitative Grenzwert bezüglich der Aktiven eingehalten, ist diese dritte Voraussetzung erfüllt und der Beteiligungsertrag kann diesfalls auch weniger als 65% des Gesamtertrages betragen. Voraussetzung ist indessen, dass diesfalls der Grenzwert auf der Aktivenseite auch tatsächlich längerfristig eingehalten wird. Für die vorliegend umstrittenen fünf Steuerjahre steht nach den Akten fest, dass mit Ausnahme des Geschäftsjahres 1996/97 die Beteiligungen immer mehr als 75% der gesamten Aktiven betragen haben. Weil auch im Jahre 1996/97 mit 64.8% der Grenzwert von 65% nur unwesentlich unterschritten wurde, ergibt sich, dass die D-AG diese dritte, rein quantitative Voraussetzung dauerhaft in einer der alternativ möglichen Weise erfüllt hat.

Soweit die Vorinstanz dennoch davon ausgeht, im vorliegenden Fall sei ein Spielraum von *maximal* 35% für die Erzielung anderer Erträge gegeben, trifft dies nach dem Gesagten rein quantitativ nicht zu. Die Beschwerdeführerin wendet zu Recht ein, die dritte Voraussetzung sei aufgrund ihres *alternativen* Charakters gewahrt, auch wenn vorliegend die Beteiligungserträge weniger als 65% des Gesamtertrages ausmachen sollten. Der Beschwerdeführerin kann indessen nicht gefolgt werden, soweit sie ihrerseits aus dem rein quantitativ beim Ertrag gegebenen Spielraum Rückschlüsse auf die *zweite*, vorab qualitative Voraussetzung zu ziehen sucht: Eine zusätzliche Geschäftstätigkeit ist der Holdinggesellschaft in der Schweiz jedenfalls verboten. Der Gesetzeswortlaut von Art. 49 Abs. 3 aStG ist diesbezüglich klar und macht deutlich, dass dieser zweiten Voraussetzung unabhängig von der dritten eigenständige Bedeutung zukommt.

c) Zwischen den Parteien ist denn auch hauptsächlich umstritten, ob hinsichtlich der *zweiten* Voraussetzung die D-AG in der massgebenden Zeit tatsächlich auf die Ausübung einer zusätzlichen Geschäftstätigkeit verzichtet hat oder nicht. Dabei geht es einzig um die gruppeninterne Lizenzvergabe der D-AG an ihre in der Schweiz bzw. in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaften. Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, die Richtlinie'93 erlaube einer Holding das Halten (und damit ohne weiteres auch das Verwerten) von Marken, Patenten und anderen immateriellen Gütern, und zwar ohne quantitative Beschränkung. Die Vorinstanz hält dagegen, die Vergabe von Lizenzen werde zu einer (verbotenen) Geschäftstätigkeit, sobald diese den Charakter einer untergeordneten Nebentätigkeit verliere und die Gesellschaft zu einer Lizenzverwertungsgesellschaft werde.

aa) Die Holdinggesellschaft soll nach Art. 49 Abs. 3 aStG zur Hauptsache und dauerhaft Beteiligungen verwalten; dieser Holdingzweck muss nach der Richtlinie'93 nicht nur statutarisch gesichert sein, sondern auch tatsächlich verfolgt werden. Dabei darf in der Schweiz keine "zusätzliche Geschäftstätigkeit" ausgeübt werden. Zur Erfüllung des Holdingzwecks ist gemäss Richtlinie'93 entsprechend dem englischen Wortlaut to hold=halten ausdrücklich nur von einem Halten von Marken, Patenten und anderen immateriellen Gütern als eine der erlaubten Tätigkeiten die Rede. Das (passive) Halten beinhaltet schon dem Wortlaut nach nicht ohne weiteres auch das aktive Verwerten solcher Immaterialgüter. Die Landessteuerkommission ging von einem restriktiven Begriffsverständnis aus. Dies zeigt sich daran, dass sie in ihrer Richtlinie nebst der Finanzierungstätigkeit und dem Halten von Immaterialgütern gegenüber Tochtergesellschaften zwar auch weitere Dienstleistungen als erlaubt bezeichnet hat, jedoch ausdrücklich nur solche, welche ausschliesslich durch die Holdingfunktion bedingt sind. Damit grenzt sie in gesetzeskonformer Weise die mit der Beteiligungsverwaltung verbundenen und daher einer Holding gruppenintern erlaubten Tätigkeiten von der in der Schweiz unerlaubten "zusätzlichen Geschäftstätigkeit" ab. Aus dem Umstand, dass die Richtlinie die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber Dritten an anderer Stelle generell ausschliesst, kann daher nicht e contrario geschlossen werden, gruppenintern seien der Holding beliebige Dienstleistungen erlaubt. Es kann sich im Gegenteil gruppenintern immer nur um Dienstleistungen handeln, welche durch die Beteiligungsver-

waltung (als Holdingzweck) und im speziellen durch das passive Halten von Immaterialgütern bedingt sind. Mit dem Halten von Marken, Patenten und anderen Immaterialgütern können nur Dienstleistungen an eine Tochter verbunden werden, welche zwar das entgeltliche, jedoch passive Halten ermöglichen und nicht darüber hinaus den Charakter einer aktiven zusätzlichen Geschäftstätigkeit in der Schweiz annehmen. Zu einer ähnlichen Auslegung des in Bezug auf die Geschäftstätigkeit allerdings nicht durchwegs identischen Wortlautes von Art. 28 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) kam im Ergebnis auch die Konferenz staatlicher Steuerbeamter. Diese betont (vgl. *P. Hinny, Markenverwertung aus steuerlicher Sicht, StR 1998, 134-155, 149 ff.*) ebenfalls die eigenständige Bedeutung des Kriteriums "Nichtausübung einer (zusätzlichen) Geschäftstätigkeit" und beurteilt die Verwertung von Immaterialgütern nur dann als mit dem Holdingprivileg vereinbaren Nebenzweck, wenn diese Tätigkeit "geringfügig" bleibe. Je aktiver die Immaterialgüterverwertung ausgeübt werde, je grösser der damit verbundene Aufwand sei und je grösser die notwendigen Spezialkenntnisse seien, desto eher stelle die Lizenzverwertung eine Geschäftstätigkeit dar. Auch wenn die Richtlinie'93 das (passive) Halten von Immaterialgütern nicht als Nebenzweck, sondern als eine der Beteiligungsverwaltung als Holdingzweck dienende Dienstleistung gegenüber der Tochtergesellschaft versteht, steht nach dem Gesagten fest, dass die Richtlinie'93 im Ergebnis nur das zwar entgeltliche, jedoch passive Halten von Immaterialgütern erlaubt. Demgegenüber kann eine aktive, aufwändige und nur mit Spezialkenntnissen mögliche Immaterialgüterverwertung weder als blosses Halten von solchen Gütern bezeichnet noch sonst als eine ausschliesslich durch die Holdingfunktion bedingte Dienstleistung im Sinn von Ziff. II/2 der Richtlinie'93 qualifiziert werden. Mit einer aktiven Verwertungstätigkeit wird der Holdingzweck (=Beteiligungsverwaltung) verlassen und der Schritt zu einer zusätzlichen Geschäftstätigkeit getan, und zwar auch dann, wenn die betreffende Dienstleistung nicht gegenüber einem Dritten, sondern gegenüber einer inländischen Tochtergesellschaft erbracht wird. Nach Art. 49 Abs. 3 aStG und der vorliegend noch massgeblichen Richtlinie'93 steht damit fest, dass das entgeltliche Halten, nicht aber ein weitergehendes aktives Verwerten von Patenten und Marken mit dem Holdingprivileg zu vereinbaren ist (ob dies auch nach dem harmonisierten neuen Recht und der dazu

noch kontroversen Lehre so sein wird, kann offen bleiben, denn dieses ist für die vorliegend umstrittenen Steuerjahre bis 2000 noch ohne Belang).

bb) Die beschwerdeführende D-AG hat mit beiden Tochtergesellschaften weitgehend identische Lizenzverträge abgeschlossen, wodurch sich die Lizenznehmer zu einer Lizenzgebühr von 1.5% bzw. 4% des Umsatzes verpflichtet haben. Hätte sich die Beschwerdeführerin vorab auf das Inkasso des Markenentgeltes beschränkt, wäre dies als blosses Halten zu qualifizieren. Aus Ziff. 4 dieser Verträge ergibt sich jedoch, dass sich die Muttergesellschaft vorliegend nicht auf das Inkasso des vereinbarten Markenentgeltes beschränkt. Vielmehr hat sie sich 1993 verpflichtet, in Zukunft auch aktiv Leistungen für das Produkte-Marketing, die Ausbildung der Vertreter der Lizenznehmerin und für das Produkte-Management zu erbringen. Desgleichen ergibt sich aus dem bei den Akten liegenden Organigramm und Unternehmensprofil. Demnach beschäftigt die Beschwerdeführerin zwar nebst dem Geschäftsführer kein weiteres Personal. Die von ihr zu erbringenden Marketing- und Produkt-Management-Dienstleistungen kauft sie demnach bei zwei weiteren Tochtergesellschaften ein und verkauft diese an ihre beiden Töchter, die A-AG, mit Sitz im Kanton Thurgau, und die B-GmbH, mit Sitz in der BRD, weiter. Dieser Zu- und Weiterverkauf von Dienstleistungen muss nach dem Gesagten als zusätzliche Geschäftstätigkeit im Sinn von Art. 49 Abs. 3 aStG qualifiziert werden. Denn für das entgeltliche, aber nur passive Halten von Marken oder die Beteiligungsverwaltung sind derartige gruppeninterne Dienstleistungen nicht erforderlich. Die als Lizenzverträge bezeichneten Verträge beschränken sich auch keineswegs auf das damit typischerweise verbundene entgeltliche Einräumen der Nutzungsrechte und die beim Lizenzvertrag auf Geberseite beschränkten Weisungs- und Kontrollrechte (vgl. dazu *Schluép/Amstutz*, in: *Basler Kommentar OR I*, 3. Aufl., *Einl. vor Art. 184 N153*; *A. Troller, Kurzlehrbuch des Immaterialgüterrechts*, §46). Stattdessen werden die beiden Tochtergesellschaften recht eigentlich in das Absatzkonzept der Muttergesellschaft eingebunden, weshalb die Verträge als Franchiseverträge zu qualifizieren sind. Ein solches Dienstleistungs- und Marketingkonzept ist einem Lizenzvertrag fremd (vgl. *Schluép/Amstutz*, a.a.O.). Ein blosser Lizenzvertrag hätte aber genügt, um das von der Richtlinie'93 erlaubte Halten von Marken und anderen immateriellen Gütern zu bewerkstelligen. Stattdessen zeigt sich, dass die Be-

schwerdeführerin sich vertraglich zu Leistungen verpflichtet hat, die weit über das entgeltliche Halten von Markenrechten und die blosse Beteiligungsverwaltung hinausgehen. Die Bezeichnung als Lizenzvertrag ändert selbstredend nichts daran, dass der Vertrag inhaltlich durch das Zurverfügungstellen und Aktualisieren eines Dienstleistungs- und Marketingkonzepts in einen Franchisevertrag erweitert wurde. Mit dem vertragsgemässen Erbringen der Marketing-, Ausbildungs- und Produkte-Management-Leistungen an die inländische Tochtergesellschaft wurde in der Folge der Schritt in eine zusätzliche Geschäftstätigkeit im Sinn von Art. 49 Abs. 3 aStG getan. Zumindest diese unerlaubte zusätzliche Geschäftstätigkeit im Inland steht nun der Gewährung des Holdingprivileges entgegen. Damit steht fest, dass die vorinstanzliche Verweigerung des Holdingsprivilegs gestützt auf Art. 49 Abs. 3 aStG und die dazu ergangene Richtlinie'93 nicht zu beanstanden ist.

3. [Namentlich weil die Beschwerdeführerin sich bereits im Juni 1993 durch den Abschluss der sog. Lizenzverträge mit den beiden Tochtergesellschaften zu den umstrittenen Leistungen verpflichtet hatte, kann sie aus den im Oktober 1993 erhaltenen Auskünften der kantonalen Steuerverwaltung auch im Rahmen des Vertrauensgrundsatzes nichts zu ihren Gunsten ableiten; die Beschwerdeführerin hat ihre nicht wieder rückgängig zu machenden vertraglichen Dispositionen offenkundig nicht (erst) im Vertrauen auf die von der Steuerverwaltung später erhaltenen Auskünfte getroffen. Zudem war für die schon damals durch einen Steuerexperten vertretene Beschwerdeführerin erkennbar, dass der betreffende Steuerkommissär eine (im übrigen sehr allgemein gehaltene) Aktennotiz fälschlicherweise als mit der Richtlinie'93 übereinstimmend bestätigt hat].

VGer 24.03.2004

Das Bundesgericht hat eine gegen dieses Urteil erhobene staatsrechtliche Beschwerde am 6. April 2005 abgewiesen, soweit es darauf eintrat (2P.284/2004). Es hat im Wesentlichen festgestellt, dem Kanton Appenzell A.Rh könne nicht verwehrt sein, eine solche "aktive" Lizenzverwertung nicht mehr zu privilegieren (Erw. 3.4). Ferner könne die knappe Stellungnahme der kantonalen Steuerverwaltung vom 2. Oktober 1993 nicht als verbindliche "Einigung" aufgefasst werden, zumal sie sich auf eine Rechtsfrage bezog, die als solche einer Eini-

gung zum Vornherein nicht zugänglich sei. Um sicher zu sein, hätte die Beschwerdeführerin ihre Situation offen legen und eine Auskunft auf Grund der konkreten (im Juni 1993 geschlossenen) Lizenzverträge einverlangen müssen (Erw. 4.4). Selbst wenn von einer Auskunft oder Zusicherung auszugehen wäre, seien vorliegend die Voraussetzungen für eine Bindungswirkung nicht gegeben (Erw. 4.5). Vermöge die Beschwerdeführerin nicht zu beweisen, dass die Verträge tatsächlich erst nach dem 2. Oktober 1993 geschlossen wurden, so sei die angebliche Vertrauensgrundlage für die vorgenommenen Dispositionen in der Tat nicht kausal. Im Übrigen sei die Stellungnahme vom 2. Oktober 1993 nicht hinreichend konkret, um überhaupt eine bestimmte Erwartung zu begründen (Erw. 4.6).

2237

Steuersicherung. Im Verfahren, das zur Sicherstellungsverfügung führt, wird die steuerpflichtige Person nicht angehört und ist nicht mitwirkungspflichtig; Art. 219 StG

Aus den Erwägungen:

1. Die zur Vernehmlassung eingeladene Steuerverwaltung hat mit Eingabe vom 19. April 2004 Abweisung der Beschwerde beantragt. Sie hat zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt, dass sie gestützt auf Art. 219 StG auch vor der rechtskräftigen Veranlagung die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrages verlangen könne, wenn die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz habe oder wenn die Bezahlung der von dieser geschuldeten Steuer als gefährdet erscheine. Die Gefährdung müsse aufgrund feststellbarer Sachverhaltselemente und Indizien lediglich als glaubhaft erscheinen. Für die Tatsachen, welche zur Glaubhaftmachung des Sicherstellungsgrundes und der sicherzustellenden Steuerforderung führen, sei nach der allgemeinen Beweislastregel das die Sicherstellung verfügende Gemeinwesen beweisbelastet. Bei der Feststellung dieser Tatsachen habe jedoch der Steuerpflichtige mitzuwirken, denn er habe grundsätzlich selbst diejenigen Tatsachen und Beweismittel zu nennen, die nur ihm bekannt sein können und über die er am besten Bescheid wisse. Wirke er nicht mit und blieben deshalb Tatsachen