Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.284/2004 /sza

Urteil vom 6. April 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
XY._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch St. Galler Steuerexperten AG,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Appenzell A.Rh., Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau,
Verwaltungsgericht von Appenzell Ausserrhoden,
I. Abteilung, Postfach, 9043 Trogen.

Gegenstand
Art. 9 BV (Staats- und Gemeindesteuern 1995-2000),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts von Appenzell Ausserrhoden
vom 24. März 2004.

Sachverhalt:
A.
Die XY._____ AG mit Sitz in A._____ ist seit dem 1. Juli 1993 eine Holdinggesellschaft. Sie bezweckt gemäss Statuten den Erwerb, die Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen an anderen Unternehmungen sowie die Finanzierung von Tochter- und Beteiligungsgesellschaften; sie kann Patente, Lizenzen und Grundstücke erwerben, verwerten und veräussern. Die XY._____ AG war mit der Ausgliederung des Handels und Vertriebs von biologischen Weinen in die neu errichtete Tochtergesellschaft X._____ 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 u. dgl.).
B.
Im Anschluss an eine Besprechung zwischen den Beratern der XY._____ AG und der Kantonalen Steuerverwaltung Appenzell A.Rh. sicherte diese mit Schreiben vom 2. Oktober 1993 zu, die erwähnten Tätigkeiten entsprächen den kantonalen Richtlinien für die Besteuerung der Beteiligungs-, Holding- und Domizilgesellschaften. Entsprechend wurde die Veranlagung für das erste Geschäftsjahr vom 1. Juli 1994 bis 30. Juni 1995 am 10. Februar 1997 eröffnet und der XY._____ AG das Holdingprivileg gemäss Art. 49 Abs. 3 aStG/AR gewährt (Steuergesetz des Kantons Appenzell A.Rh. vom 27. April 1958, in Kraft bis 31. Dezember 2000).

Am 26. August 2002 wurden die Veranlagungen für die Geschäftsjahre 1995/96, 1996/97, 1997/98, 1998/99

und 1999/2000 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern eröffnet, wobei das Holdingprivileg verweigert wurde. Mit Entscheid vom 21. Juli 2003 wurden die gegen diese Veranlagungen erhobenen Einsprachen der XY._____ AG von der Kantonalen Steuerverwaltung abgewiesen mit der Begründung, die mit der Lizenzvergabe verbundenen zusätzlichen Leistungen sprengten den tolerierbaren Rahmen und stellten eine Geschäftstätigkeit dar. Wo die Vergabe von Lizenzen den Charakter einer untergeordneten Nebentätigkeit verliere, werde die Gesellschaft zu einer Lizenzverwertungsgesellschaft und sei keine Holdinggesellschaft mehr.
C.
Das Verwaltungsgericht von Appenzell Ausserrhoden wies eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid mit Urteil vom 24. März 2004 (versandt am 11. Oktober 2004) ab. Das Gericht hielt ebenfalls dafür, dass vorliegend nicht mehr von einem "passiven Halten von Immaterialgütern" gesprochen werden könne, weshalb das Holdingprivileg zu Recht für die fraglichen Steuerjahre nicht gewährt worden sei. Ebenso wenig könne die XY._____ AG aus dem Gebot des Handelns nach Treu und Glauben etwas zu ihren Gunsten ableiten.
D.
Die XY._____ AG hat am 11. November 2004 staatsrechtliche Beschwerde erhoben. Sie beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts von Appenzell Ausserrhoden vom 24. März 2004 sei aufzuheben, und es sei ihr für die Steuerjahre 1995 bis 2000 das Holdingprivileg nach Art. 49 Abs. 3 aStG/AR zu gewähren. Die Beschwerdeführerin rügt eine willkürliche Rechtsanwendung und einen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.
E.
Die Kantonale Steuerverwaltung Appenzell A.Rh. sowie das Verwaltungsgericht von Appenzell Ausserrhoden beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Das Urteil des Verwaltungsgerichts von Appenzell Ausserrhoden ist ein kantonal letztinstanzlicher Endentscheid für die Steuerjahre 1995 bis 2000, gegen den auch auf Bundesebene kein ordentliches Rechtsmittel gegeben ist; insbesondere steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) für die hier in Frage stehenden Steuerjahre noch nicht zur Verfügung (Urteil 2P.61/2005 vom 23. Februar 2005, E. 1, mit Hinweisen). Die staatsrechtliche Beschwerde ist somit zulässig (Art. 84 Abs. 2, Art. 86 Abs. 1 OG). Der Beschwerdeführerin wird durch das angefochtene Urteil das Holdingprivileg verweigert, weshalb sie zur Beschwerde legitimiert ist (Art. 88 OG). Auf die gemäss Art. 89 OG fristgerecht eingereichte staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten. Allerdings ist die staatsrechtliche Beschwerde in der Regel rein kassatorischer Natur, das heisst, es kann nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheids beantragt werden. Soweit die Beschwerdeführerin mehr verlangt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.
1.2 Die angefochtene Besteuerung beruht auf kantonalem Recht. Dessen Auslegung und Anwendung überprüft das Bundesgericht nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür. Willkür liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre. Das Bundesgericht hebt einen kantonalen Entscheid nur auf, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (statt vieler: BGE 127 I 60 E. 5a S. 70, mit Hinweisen). Willkür liegt zudem nur vor, wenn nicht bloss die Begründung des angefochtenen Entscheids, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist (BGE 125 II 129 E. 5b S. 134, mit Hinweis).
2.
2.1 Art. 49 Abs. 3 des bis Ende 2000 in Kraft stehenden Steuergesetzes vom 27. April 1958 des Kantons Appenzell A.Rh. (aStG/AR) lautete in der ab 1. Januar 1993 geltenden Fassung:
" 3 Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine zusätzliche Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten keine Steuer auf dem Reingewinn, sofern die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens 65 Prozent der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen."
Mit Beschluss vom 28. Januar 1993 hatte die Landessteuerkommission des Kantons Appenzell A.Rh. folgende "Richtlinien für die Besteuerung der Beteiligungs-, Holding- und Domizilgesellschaften" erlassen:

1. Die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche die Voraussetzungen gemäss Art. 49 Abs. 3 StG erfüllen, gelten als Holdinggesellschaften:
- Der statutarische Zweck besteht zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen.
- In der Schweiz wird keine zusätzliche Geschäftstätigkeit ausgeübt.
- Die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen machen längerfristig mindestens 65 Prozent der gesamten Aktiven oder Erträge aus.
2. Der Holdingzweck muss statutarisch gesichert sein und tatsächlich verfolgt werden. Zur Erfüllung des Holdingzweckes sind erlaubt gegenüber Tochtergesellschaften:
- Finanzierungstätigkeiten;
- Halten von Marken, Patenten und anderen immateriellen Gütern;
- weitere, ausschliesslich durch die Holdingfunktion bedingte Dienstleistungen.
Mit dem Holdingzweck nicht vereinbar sind dagegen die Verfolgung von Fabrikations-, Gewerbe- und Handelszwecken sowie die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber Dritten.
.. ...
.. ..."
2.2 Das Verwaltungsgericht erachtet diese Richtlinien als gesetzeskonform (vgl. angefochtenes Urteil, S. 6 E. 2c), und auch die Beschwerdeführerin geht grundsätzlich von diesem Befund aus (vgl. Beschwerde, S. 7 f. Ziff. 2). Während die Verfolgung des Holdingzweckes und die Erfüllung des quantitativen Erfordernisses (65 Prozent der gesamten Aktiven oder Erträge) vorliegend unbestritten sind, gehen die Auffassungen bezüglich des qualitativen Erfordernisses (keine Ausübung einer zusätzlichen Geschäftstätigkeit) auseinander. Einig sind sich die Parteien insofern, dass die Ausdrucksweise "Halten von Marken, Patenten und anderen immateriellen Gütern" den Abschluss von Nutzungsüberlassungsverträgen (Lizenzverträgen) innerhalb der Gruppe zulässt; umstritten ist hingegen das tolerierbare Ausmass einer "Lizenzverwertung". Stein des Anstosses sind die Zusatzleistungen, zu denen sich die Beschwerdeführerin als Lizenzgeberin (nebst der Einräumung des Rechts, die Benutzung eines immateriellen Rechts zu gestatten) verpflichtete: Gemäss Ziffer 4 der Lizenzverträge vom 15. Juni 1993 mit der X._____ AG sowie der X._____ GmbH erbringt die Beschwerdeführerin zusätzliche Marketing-, Ausbildungs- und Produkte-Management-Leistungen. Weil die
Beschwerdeführerin über dieses Leistungsangebot nicht selbst verfügte, musste sie dieses ihrerseits bei anderen Konzerngesellschaften beschaffen und es sodann an die beiden Lizenznehmerinnen weiterleiten.
Diese Zusatzleistungen sprengen nach Auffassung der Steuerbehörden und des Verwaltungsgerichts den Rahmen eines gewöhnlichen Lizenzvertrages und stellen weitere Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften dar, die mit der Holdingfunktion nichts zu tun haben und daher als zusätzliche Geschäftstätigkeit im Sinn von Art. 49 Abs. 3 aStG/AR das Holdingprivileg ausschliessen. Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, diese aktive Lizenzverwertung gegenüber den Tochtergesellschaften sei mit dem Holdingprivileg noch vereinbar.
3.
3.1 Der zitierte Art. 49 Abs. 3 aStG/AR war gleichzeitig mit dem Wirksamwerden des Steuerharmonisierungsgesetzes per 1. Januar 1993 in Kraft getreten. Die Bestimmung stimmt denn auch weitgehend mit Art. 28 Abs. 2 Satz 1 StHG überein, nur dass in Art. 49 Abs. 3 aStG/AR beim Vorbehalt einer Geschäftstätigkeit in der Schweiz noch präzisierend "zusätzliche" (Geschäftstätigkeit) hinzugefügt wurde. Allerdings geht aus den Materialien der Sinn dieses Zusatzes nicht schlüssig hervor (Protokoll über die fünfte Sitzung vom 12. Juni 1991 der Expertenkommission für die Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern im Kanton Appenzell A.Rh., S. 7). Wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt wird, hängt diese Präzisierung damit zusammen, dass in der Literatur die Ansicht vertreten wird, "eine gewisse Geschäftstätigkeit", die mit der zentralen Verwaltung der Beteiligungen im Zusammenhang steht, vertrage sich mit dem Holdingcharakter (Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 265). So besehen macht es Sinn, nur die "zusätzliche Geschäftstätigkeit" auszuschliessen. Daraus ergibt sich aber - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - nicht zwingend, jede Tätigkeit im Konzernverbund
sei zulässig und nur Tätigkeiten mit konzernfremden Dritten seien verpönt.
3.2 Nach den Erläuterungen vom 19. Januar 1993 der Kantonalen Steuerverwaltung Appenzell A.Rh. zum Antrag an die Landessteuerkommission für den Erlass von Richtlinien für die Besteuerung der Beteiligungs-, Holding- und Domizilgesellschaften richtet sich die in Art. 49 aStG/AR getroffene Lösung weitgehend nach derjenigen von Art. 28 StHG. Was die Holdinggesellschaften anbetrifft, so dürfen diese keine selbständige

Geschäftstätigkeit ausüben und auch im Konzernbereich nicht operationelle Funktionen der einzelnen Beteiligungsgesellschaften wahrnehmen (S. 2 f.). Wie die Kantonale Steuerverwaltung Appenzell A.Rh. in ihrer Vernehmlassung ausführt (S. 3), ergibt sich daraus in der Tat, die Landessteuerkommission habe das Holdingprivileg restriktiv handhaben wollen.
3.3 Die Frage, in welchem Ausmass die Verwaltung und die Verwertung von Immaterialgütern im Zusammenhang mit dem Holdingprivileg zulässig sind, wird in der Literatur zum Steuerharmonisierungsgesetz kontrovers diskutiert (vgl. die Hinweise bei Marco Duss/Julia von Ah/Frank Rutishauser, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N 103 ff. zu Art. 28). Umstritten ist vor allem, ob der Begriff der "Geschäftstätigkeit" in Art. 28 StHG im Sinn der Steuerharmonisierungsbotschaft (BBl 1983 III 117: "industrielle, gewerbliche oder kommerzielle Tätigkeit") sehr eng aufzufassen sei (in diesem Sinne vor allem: Ernst Höhn, in: Höhn/Athanas [Hrsg.], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 261 f.; Robert Waldburger, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, Zürich 1996, S. 54 f., S. 61 f.; vgl. auch Pascal Hinny, Markenverwertung aus steuerlicher Sicht, in: Steuer Revue [StR]53/1998, S. 134 ff., insbesondere S. 149 f.; Walter Ryser, La réduction pour participations, les sociétés holding et de "domicile", in: ASA 61 S. 387 ff., insbesondere S. 395) oder ob auch
Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Lizenzverwertung in den Bereich einer schädlichen "Geschäftstätigkeit" fallen können (vgl. Thomas Kunz, Das Holdingprivileg: Auseinandersetzung mit steuerlichen Sonderfragen, in: StR 59/2004, S. 650 ff., S. 724 ff., 729; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 10 zu § 73.

Die Konferenz Staatlicher Steuerbeamter (Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri/Bern 1995, S. 104 ff., insbesondere S. 106) äusserte sich eingehend zu dieser Frage:
"Der Lizenzvertrag ist ein Innominatkontrakt, mit welchem einem Dritten die gewerbsmässige Nutzung des in Lizenz vergebenen Immaterialgutes übertragen wird (...). Je nach Ausgestaltung des Vertrages erschöpft sich indessen die Leistung des Lizenzgebers nicht bloss in einem passiven Dulden. Neben den für die Vertragserfüllung absolut notwendigen Handlungen wie Übergabe von Konstruktionsunterlagen, Verfahren, Rezepten, Modellen, Mustern u.a.m. kann beispielsweise der Lizenzgeber zur Weiterentwicklung, zum Know-how-Transfer, zur technischen Hilfeleistung, zur Werbung oder weiterer sich in einem aktiven Handeln ausdrückenden Tätigkeiten verpflichtet sein. Je nach Art des Immaterialgutes (Werke der Literatur und Kunst, Erfindungspatente, Pläne, Fabrikationsgeheimnisse, Marken usw.) und Ausgestaltung des Lizenzvertrages kann die Tätigkeit des Lizenzgebers mehr oder weniger aktiv sein. Je aktiver die Immaterialgüterverwertung im konkreten Fall ausgeübt werden muss, je grösser der damit verbundene Aufwand wird und je mehr Spezialkenntnisse für diese Tätigkeit erforderlich sind, desto eher stellt die Lizenzverwertung eine Geschäftstätigkeit dar."
3.4 Die Richtlinien der Landessteuerkommission des Kantons Appenzell A.Rh. gehen offensichtlich von einem weiten Begriff der Geschäftstätigkeit aus (vgl. Ziffer 2 in fine) und liegen damit auf der Linie der letztgenannten Auffassung. Sie beruhen mithin auf einem restriktiven Ansatz, wonach mit "Halten" nur ein passives Verwerten von Immaterialgüterrechten zulässig ist, weil man sonst in den dem Holdingprivileg schädlichen Bereich einer "Geschäftstätigkeit" gerät. Im gleichen Sinn war in der erwähnten Expertenkommission hervorgehoben worden, dass im Zusammenhang mit Holdinggesellschaften die Abgrenzung von reinen (zulässigen) Verwaltungs- und von (unzulässigen) Geschäftstätigkeiten besonders wichtig sei (zitiertes Protokoll der Expertenkommission, S. 7). Die Steuerbehörden und das Verwaltungsgericht haben diese bewusst zurückhaltende Praxis auf die Beschwerdeführerin angewandt und entsprechend deren "aktive" Lizenzverwertung als nicht mehr mit dem Holdingprivileg vereinbar erachtet. Dabei kann offen gelassen werden, ob es sich vorliegend immer noch um "Lizenzverwertung" handelt oder ob bereits eine Kombination mit einem sog. Franchisevertrag vorliegt (BGE 118 II 157 E. 2 S. 159 f.; vgl. Armin Marti/Daniel Ledergerber,
Internationale Steuerplanung mit immateriellen Wirtschaftsgütern, in: Der Schweizer Treuhänder [ST]79/2005, S. 187 ff., insbesondere S. 193; die Kommission Steuerharmonisierung der Konferenz Staatlicher Steuerbeamter [a.a.O., S. 106; vgl. E. 3.3], geht demgegenüber von einem einheitlichen Lizenzvertrag aus). So oder anders kann es dem Kanton Appenzell A.Rh. nicht verwehrt sein, eine solche "aktive" Lizenzverwertung nicht mehr zu privilegieren. Dies umso mehr, als von den fünf hier interessierenden Geschäftsjahren nur 1997/98 und 1998/99 der Beteiligungsertrag grösser als der Lizenzertrag war, und die Beschwerdeführerin das quantitative

Erfordernis für das Holdingprivileg nur dank des - alternativ massgebenden - Aktiventests erfüllte (wobei die immateriellen Güter nicht einmal bilanziert waren). Dabei spielt keine entscheidende Rolle, dass diese Lizenzerträge von Tochtergesellschaften stammten. Von Willkür kann keine Rede sein, selbst wenn sich eine andere Auffassung ebenfalls vertreten liesse (vgl. E. 1.2).

4.

Zu prüfen bleibt, ob allenfalls aus dem Gebot des Handelns nach Treu und Glauben etwas zu Gunsten des Standpunktes der Beschwerdeführerin abzuleiten ist.

4.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe für die Besprechung der geplanten Umstrukturierung der X._____-Gruppe mit der Steuerverwaltung am 8. September 1993 eine Aktennotiz (vom 7. September 1993) verfasst. Daraus gehe hervor, dass der Zweck der X._____ Holding AG (heute XY._____ AG) in erster Linie das Halten von Beteiligungen sei. Darüber hinaus könne sie aber auch Finanzierungstätigkeiten ausüben, Marken, Patente und Know-how besitzen und verwerten sowie gruppeninterne Dienstleistungen (Marketing, Controlling u. dgl.) erbringen. Mit Schreiben vom 2. Oktober 1993 habe die Steuerverwaltung zur Besprechung und zur Aktennotiz Stellung genommen und Folgendes ausgeführt:

"Die von ihnen aufgezählten Tätigkeiten entsprechen den in den Richtlinien für die Besteuerung der Beteiligungs-, Holding- und Domizilgesellschaften vorgesehenen Dienstleistungen. Die vorgeschlagenen, vom Umsatz abhängigen prozentualen Lizenz-Abgaben durch die Tochtergesellschaften akzeptieren wir vorderhand für das erste Geschäftsjahr. Es ist zu beachten, dass wir nicht vorbehaltlos tolerieren könnten, dass Gewinn der Töchter in übermässigem Masse in die Holding fliessen würden, d.h. weit über den anfallenden Kosten, die für die erbrachten Dienstleistungen in der Holding anfallen."

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin bildet dieses Bestätigungsschreiben eine Vertrauensgrundlage. Es stelle klar, dass die in der Aktennotiz aufgeführten Tätigkeiten der Richtlinie 1993 entsprechen, d.h. dass auch das Halten und Verwerten von Immaterialgütern und die gruppeninternen Dienstleistungen unproblematisch seien. Die Sätze zwei und drei hingegen befassten sich mit dem quantitativen Aspekt und beträfen im Übrigen gar nicht die Beschwerdeführerin als Lizenzgeberin, sondern die Tochtergesellschaften als Lizenznehmerinnen.

4.2 Der Grundsatz von Treu und Glauben ist als grundlegende Handlungsmaxime in Art. 5 Abs. 3 BV verankert; als solche gebietet er staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr (Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 5.2, mit Hinweisen). Zudem verleiht er als Grundrechtsgarantie (Art. 9 BV) den Privaten in der Form des Vertrauensschutzes unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch auf Schutz ihres berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen, Auskünfte oder sonstiges, gewisse Erwartungen begründendes Verhalten der Behörde. Nicht jedes staatliche Verhalten ist geeignet, beim Bürger Vertrauen zu schaffen, das Schutz verdient. Erforderlich ist ein hinreichend determinierter Staatsakt, der beim Bürger eine bestimmte Erwartung weckt, nach der er sein Verhalten ausrichtet (Urteil 2A.261/2001 vom 29. Oktober 2001, E. 2d/aa, publiziert in: die neue Steuerpraxis [NStP]56/2002, S. 17).

4.3 In der erwähnten Aktennotiz vom 7. September 1993 ging es hauptsächlich um die steuerlichen Aspekte der geplanten Umstrukturierung, nämlich den Übergang von der Stammhaus- in eine Holdingstruktur. Dabei stand noch nicht definitiv fest, ob eine neue Tochtergesellschaft gegründet werden oder ob der Betrieb in eine bestehende Gesellschaft eingebracht werden sollte. Entsprechend ist diese Aktennotiz relativ offen, und die Frage der steuerlichen Behandlung in der Phase nach der Umstrukturierung wird überhaupt nicht aufgeworfen. Erst die Antwort der Kantonalen Steuerverwaltung Appenzell A.Rh. nimmt neben der Umstrukturierung auch dazu kurz Stellung. Die entsprechenden Ausführungen sind allerdings - entsprechend der wenig aussagekräftigen Aktennotiz - sehr knapp gehalten und beziehen sich nur auf diejenigen Punkte, die in Ziffer 3 der Aktennotiz ausgeführt sind (Beurteilung hinsichtlich Ertragsteuer von Bund und Kanton A.Rh.). Soweit kurz auch das Holdingprivileg angesprochen wird (vgl. die in E. 4.1 hiervor zitierte Passage), ist die Aussage nicht unzutreffend, dass eine (passive) Lizenzverwertung noch mit dem Holdingprivileg vereinbar sei. Allerdings ist die Stellungnahme hierzu dermassen allgemein gehalten, dass sie nicht die
erforderliche Präzision aufweist, die nach guten Treuen eine bestimmte Erwartung begründen konnte. Immerhin hielt sich die Kantonale Steuerverwaltung Appenzell A.Rh. für das erste Geschäftsjahr an diese Stellungnahme, obwohl bis zur Veranlagung das tatsächliche Ausmass der Lizenzverwertung bekannt geworden sein musste. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin befassen sich auch die übrigen Passagen der Stellungnahme - zumindest implizit - mit der Holdinggesellschaft und nicht nur mit den Tochtergesellschaften, weshalb sich der dort ausgesprochene Vorbehalt ebenso auf die Beschwerdeführerin bezieht.

4.4 Es fragt sich, ob die Beschwerdeführerin aus der Gewährung des Holdingprivilegs für das erste Geschäftsjahr durch die Steuerbehörde etwas zu ihren Gunsten ableiten kann. Die Frage ist zu verneinen: Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verbietet der Grundsatz von Treu und Glauben den Steuerbehörden nicht, eine umstrittene Rechtsfrage, die früher zu Gunsten der steuerpflichtigen Person entschieden wurde, in einer späteren Veranlagungsperiode anders zu beurteilen. Veranlagungsverfügungen können grundsätzlich keine Zusicherung für künftige Veranlagungen sein, weil sie sich ausschliesslich auf die betreffende Veranlagungsperiode beziehen (Urteil 2A.68/2001 vom 11. Juli 2001, E. 5b, publiziert in: NStP 55/2001, S. 83). Als verbindliche "Einigung" kann die knappe Stellungnahme vom 2. Oktober 1993 nicht aufgefasst werden, zumal sie sich auf eine Rechtsfrage bezog, die als solche einer Einigung zum Vornherein nicht zugänglich ist (Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, E. 4.2, mit Hinweisen). Um sicher zu sein, hätte die Beschwerdeführerin ihre Situation eindeutig offen legen und eine Auskunft auf Grund der konkreten Lizenzverträge einverlangen müssen.
4.5 Selbst wenn von einer Auskunft oder Zusicherung der Steuerbehörden auszugehen wäre, wären aber vorliegend die Voraussetzungen für eine Bindungswirkung nicht gegeben (vgl. dazu Urteil 2A.261/2001 vom 29. Oktober 2001, E. 2d/bb, publiziert in: NStP 56/2002, S. 18). Wie das Verwaltungsgericht festgestellt hat, wurden die beiden fraglichen Lizenzverträge entsprechend der handschriftlichen Angabe des Datums am 15. Juni 1993 abgeschlossen. Die Verträge seien gemäss ihren je identischen Ziffern 6 mit der Unterzeichnung in Kraft getreten. Damit habe sich die Beschwerdeführerin in einem Zeitpunkt zu den umstrittenen Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften verpflichtet, als sie noch gar nicht im Besitz der geltend gemachten, angeblichen Vertrauensgrundlage vom 2. Oktober 1993 gewesen sei, und ihre nicht wieder rückgängig zu machenden vertraglichen Dispositionen somit nicht erst im Vertrauen auf die von der Steuerverwaltung erst Monate später erteilte Auskunft getroffen; die behördliche Auskunft sei mithin für die nachteiligen Dispositionen gar nicht kausal gewesen. Weiter habe die Beschwerdeführerin die zuvor abgeschlossenen Verträge nicht der Steuerverwaltung als Grundlage für ihre Anfrage vorgelegt, sondern sich mit der
erwähnten Aktennotiz vom 7. September 1993 begnügt, wo die künftige Tätigkeit der Holding nur sehr abstrakt und "beiläufig" umschrieben werde. Entsprechend abstrakt sei auch die Auskunft vom 2. Oktober 1993 ausgefallen, so dass diese mangels "Spezialität" kein schutzwürdiges Vertrauen zu begründen vermocht habe. Zudem sei die Auskunft nicht etwa einem Laien, sondern einem Rechtskundigen erteilt worden und hätte dieser durch Vorlage der zuvor mit den Tochtergesellschaften geschlossenen Verträge für eine konkrete Fragestellung sorgen können und müssen. Im Übrigen sei die Auskunft vom 2. Oktober 1993 zumindest hinsichtlich der Lizenzabgaben mit dem Vorbehalt versehen, dass die Angaben nur für das erste Geschäftsjahr akzeptiert würden, für welches das Holdingprivileg denn auch gewährt worden sei. Für die Folgejahre könne die Beschwerdeführerin jedoch daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten.
4.6 Dieser Argumentation vermag die Beschwerdeführerin nichts Stichhaltiges entgegenzusetzen. Die Behauptung, die fraglichen Verträge seien nicht schon am 15. Juni 1993 abgeschlossen worden, sondern erst nach erfolgter Umstrukturierung, ist neu und deshalb im vorliegenden Verfahren unzulässig. Abgesehen davon hat die Beschwerdeführerin selber in ihrer Eingabe (vom 21. August 2003) an das Verwaltungsgericht als Datum der beiden Verträge je den 15. Juni 1993 angegeben und die Zusätze vom 18. Juli 1996 zu den beiden Lizenzverträgen übereinstimmend als "Nachtrag zum Lizenzvertrag vom 15. Juni 1993" bezeichnet. Vermag die Beschwerdeführerin aber nicht zu beweisen, dass die Verträge tatsächlich erst nach dem 2. Oktober 1993 abgeschlossen wurden, so war die angebliche Vertrauensgrundlage für die vorgenommenen Dispositionen in der Tat nicht kausal. Im Übrigen wurde bereits ausgeführt (vgl. E. 4.3), dass die Stellungnahme vom 2. Oktober 1993 nicht hinreichend konkret war, um überhaupt eine bestimmte Erwartung zu begründen.
5.
Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, es sei "stossend und aus verfassungsrechtlicher Sicht zumindest fragwürdig", dass die Steuerbehörde mit der Veranlagung der Geschäftsjahre 1995/96 bis 1999/2000 bis am 26. August 2002 zugewartet habe. Auch diese Rüge wird erstmals vor Bundesgericht erhoben und ist deshalb unzulässig. Im Übrigen vermöchte sie nicht durchzudringen: Die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell A.Rh. weist zu Recht darauf hin, dass einerseits zunächst die Entwicklung der Tätigkeiten der Beschwerdeführerin abgewartet werden musste und dass diese anderseits die Dauer des Veranlagungsverfahrens durch ihr eigenes Verhalten ("aufgrund eines Steuererleichterungsgesuches und weiterer Anliegen") negativ beeinflusst hat.
6.
Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einge-

treten werden kann.
Bei diesem Verfahrensausgang werden die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 159 Abs. 2 OG analog).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 8'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell A.Rh. und dem Verwaltungsgericht von Appenzell Ausserrhoden schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 6. April 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: