

AR_GERICHTE OG O2V-20-39 vom 12. Oktober 2022

AR Gerichte, 2022-10-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar_gerichte OG_O2V-20-39

FR: AR_GERICHTE OG O2V-20-39 du 12 octobre 2022

IT: AR_GERICHTE OG O2V-20-39 del 12 ottobre 2022

Regeste

Obergericht Appenzell Ausserrhoden 2. Abteilung Die von der Beschwerdeführerin gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde an das Bundesgericht wurde mit Entscheidungsdatum vom 12. Oktober 2022 abgewiesen (2C_824/2021). Urteil vom 14. September 20

Erwägungen

E. 1.1

Nach Art. 188 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG, bGS 621.11) kann der Einspracheentscheid innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Obergericht schriftlich mit Beschwerde angefochten werden. Auf die frist- und formgerecht erhobene Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Weil die Beschwerde die Veranlagung sowohl der direkten Bundessteuer als auch der Staats- und Gemeindesteuern betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen in zwei formell getrennte, aber gleichzeitig behandelte Verfahren aufgeteilt (O2V 20 39 und O2V 20 41). Das vorliegende Verfahren O2V 20 39 betrifft die Staats- und Gemeindesteuern 2016.

E. 2.1

Nach dem Wortlaut von Art. 68 StG ist der Reingewinn Gegenstand der Gewinnsteuer von juristischen Personen. Gemäss Art. 69 Abs. 2 lit. e StG setzt sich der steuerbare Reingewinn zusammen aus allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen

Seite 4 Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

E. 2.2

Gemäss der Rechtsprechung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben, wenn vier kumulative Bedingungen erfüllt sind: 1) die Gesellschaft erbringt eine Leistung, ohne eine entsprechende Gegenleistung zu erhalten; 2) diese Leistung wird einem Aktionär oder einer Person gewährt, der oder die direkt betroffen ist; 3) sie wäre unter diesen Bedingungen einem Dritten nicht gewährt worden; 4) das Missverhältnis zwischen der Leistung und der Gegenleistung ist derart offensichtlich, dass sich die Organe der Gesellschaft über den Vorteil, den sie gewährten, im Klaren sein mussten (vgl. zum Beispiel BGE 138 II 57 E. 2.2 S. 59 f.; 131 II 593 E. 5.1 S. 607; BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 119; Urteil 2C_394/2013 vom 4. Oktober 2013 E. 5.1). Zu prüfen ist somit, ob die Leistung unter den gleichen Bedingungen einem an der Gesellschaft unbeteiligten Dritten gewährt worden wäre, das heisst, ob die Transaktion das Prinzip der Marktüblichkeit (des «Dealing at arm's length») beachtet hat.

Es ist mithin ein sog. Drittvergleich anzustellen (BGE 138 II 545 E. 3.2; 138 II 57 E. 2.2 mit Hinweisen = RDAF 2012 II S. 299; Urteil 2C_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.1). In terminologischer Hinsicht ist zu beachten, dass das Bundesgericht bezüglich der verdeckten Gewinnausschüttungen heute (im Gegensatz zur kantonalen Praxis und der Lehre, wo der betreffende Begriff nach wie vor verwendet wird) von geldwerten Leistungen spricht, ohne dass es in der Sache die Praxis zur verdeckten Gewinnausschüttung aufgegeben hätte (BGE 113 Ib 23 S. 25).

E. 2.3

Einem verbundenen Unternehmen ist letztlich nur ein Entgelt für die Überlassung der Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern zu verrechnen, wenn auch fremde Dritte, d.h. unabhängige Unternehmen ein solches vereinbart hätten. Die OECD wendet diesbezüglich den sog. „benefit test“ an. Gemäss dessen Grundsätzen ist eine Lizenzverrechnung nur dann gerechtfertigt, wenn der Lizenznehmer aus der Verwertung der zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter einen Vorteil erwarten kann und demnach auch ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, die geforderte Lizenzgebühr zu zahlen. Dabei ist die Sichtweise des leistungsempfangenden Konzernunternehmens, d.h. des Lizenznehmers, entscheidend (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz,

E. 2.4

In beweisrechtlicher Hinsicht gilt im Steuerrecht die Normentheorie. Danach trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, wogegen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (vgl. BGE 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508; 140 II 248 E. 3.5 S. 252; Urteile des Bundesgerichts 2C_941/2012, 2C_942/2012 vom 9. November 2013 E. 2.2; 2C_104/2013, 2C_105/2013 vom 27. September 2013 E. 2.4; je mit Hinweisen). Insoweit findet der im Verwaltungsverfahren herrschende Untersuchungsgrundsatz seine Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.1; 2C_104/2013, 2C_105/2013 vom 27. September 2013 E. 2.4). Geht aus der formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung des Steuerpflichtigen hervor, dass der Leistung der Gesellschaft eine Gegenleistung gegenübersteht, bewirkt das Vorhandensein einer Gegenleistung – aufgrund der natürlichen Vermutung der Richtigkeit der Buchhaltung – eine natürliche Vermutung der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung. Mit anderen Worten erbringt der Steuerpflichtige den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen durch Vorlage einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung. Ist die Steuerbehörde der Ansicht, gewisse Aufwendungen seien trotz ordnungsgemäss geführter Buchhaltung nicht geschäftsmässig begründet, hat sie die Vermutung der geschäftsmässigen Begründetheit zu entkräften und das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bzw. die verdeckte Gewinnausschüttung darzutun. Dabei steht der Steuerbehörde jedoch eine freie Überprüfung des Lohns, Gehalts oder Salärs auf Angemessenheit nicht zu (ASA 77, S. 657 ff., S. 678 mit Verweisen).

3. 3.1 Die Vorinstanz begründete die Aufrechnung im Zusammenhang mit der Lizenzzahlung der Beschwerdeführerin an die B. zusammengefasst damit, wohl sei hier eine Eintragung der Marke „E.“ zugunsten der B. als Inhaberin erfolgt. Die Markenüberlassung an die Beschwerdeführerin finde jedoch ausschliesslich unter

Schwestergesellschaften statt. Die Beschwerdeführerin erbringe Immobiliendienstleistungen gegenüber ihren Auftraggebern. Die hierfür entrichteten Provisionsentschädigungen könnten indes nicht ohne Weiteres für die Ermittlung des Wertes der Marke E. herangezogen werden. Eine konkrete Wertermittlung habe die Beschwerdeführerin auch nicht geliefert, trotz entsprechender Beweispflicht. Im Ergebnis schulde die Beschwerdeführerin der B. kein Entgelt dafür, dass ihre Tochtergesellschaften den Konzernfirmennamen führen dürften. Die Beschwerdeführerin habe überdies keinerlei Leistungen der Lizenzgeberin für sie nachgewiesen, und mithin ebenso nicht, dass ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, die betreffenden Lizenzzahlungen zu leisten. Die Zahlungen stellten eine geldwerte Leistung an die B. dar. Was die vom Beschwerdeführer Seite 6 eingereichten Konsumenten- und Bonusverträge betreffe, seien diese kein Beleg für die Angemessenheit der Lizenzzahlungen. Zufolge der Eintragung der Marke im Fürstentum Liechtenstein liege eine absonderliche Rechtsgestaltung vor, die auf das Vorliegen einer Steuerumgehung schliessen lasse.

3.2 Die Beschwerdeführerin macht in diesem Beschwerdeverfahren geltend, entgegen der Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung würde die Lizenzzahlung einem sog. Drittvergleich standhalten. Die A. bezahle nicht nur die Lizenzgebühren an die B.; die Gebühren würden den Bauträgern weiterbelastet und von diesen dann auch bezahlt. Unter Anwendung der Cost-Plus-Methode würde für die Entschädigung der Marke E. ein Betrag resultieren, der in etwa dem belasteten Markenaufwand entspreche. Es sei falsch, wenn die Steuerverwaltung festhalte, die Konsumenten- und Bonusverträge könnten nicht zur Begründung der Lizenzzahlungen herangezogen werden. Im Übrigen gehe die Vorinstanz auch unzutreffend davon aus, dass E. in erster Linie der Firmenname der Tochtergesellschaften sei. Sache sei vielmehr, dass E. die Marke und somit der Name des Produktes bzw. der Dienstleistung sei, mit der A. mit ihren Tochtergesellschaften Ferienwohnungen im Luxussegment in verschiedenen exklusiven Feriendestinationen an anspruchsvolle Klienten verkaufen würde. Das Entgelt für die Markennutzung werde in diesem Fall von der A. nicht für die Nutzung der Firmen der Tochtergesellschaften bezahlt, sondern für das Recht, die Marke E. im Verkaufsauftritt gegen aussen nutzen zu dürfen. Schliesslich sei auch der Vorwurf der Steuerumgehung nicht gerechtfertigt; die Verselbständigung der Marke in einer Gesellschaft sei nicht absonderlich, und es sei diese nicht erfolgt, damit Steuern gespart werden könnten.

E. 4

Aufl. 2019, S. 509, mit Verweisen).

Seite 5

E. 4.1

Die beschwerdeführerische A. hatte im Jahr 2016 gemäss Erfolgsrechnung total einen Betriebsertrag von Fr. 1'415'462.75 erzielt (act. 7.11), stammend im Wesentlichen aus Dienstleistungen für die G. in H.. Mit der betreffenden Gesellschaft hatte die Beschwerdeführerin im März 2014 einen „Konsumentenvertrag“ geschlossen. Dieser hatte Dienstleistungen der Beschwerdeführerin zugunsten der G. im Zusammenhang mit einem Projekt betreffend eine Liegenschaft in H. zum Gegenstand. Laut der nämlichen Vereinbarung hatte die Auftraggeberin dem Konsulenten (d.h. der Beschwerdeführerin) für die Projektentwicklung 10 % der Nettoverkaufserlöse zu bezahlen und für die Verkaufsabwicklung 6 % des Nettoverkaufserlöses (act. 7.9). Es findet sich sodann ein

weiterer solcher Konsulentenvertrag in den Akten, den die Beschwerdeführerin im Dezember 2016 mit I. hinsichtlich einer Liegenschaft in J. eingegangen war (act. 7.9). Mit derselben Partei hatte die Beschwerdeführerin im Dezember 2016 schliesslich noch einen Seite 7 „Bonusvertrag“ abgeschlossen, gemäss welchem die Beschwerdeführerin in Abweichung zum eben genannten Konsulentenvertrag am Gewinn von I. beteiligt wurde (act. 7.10).

E. 4.2

Am XX.XX.2015 schlossen die B. und die A. den fraglichen Lizenzvertrag, gemäss welchem erstere letzterer die Nutzung der Marke E. erlaubte. Die Lizenznehmerin hatte für die Einräumung des Nutzungsrechts einen Betrag von Fr. 100'000.-- zu leisten und darüber hinaus ein laufendes Lizenzentgelt in Höhe von 10 % der Bemessungsgrundlage zu entrichten, wobei als Bemessungsgrundlage der Netto-Umsatz aus dem jeweiligen Projekt bezeichnet wurde (act. 7.8). Soweit die Beschwerdeführerin einen eigentlichen Konnex zwischen den obgenannten Konsulenten- bzw. Bonusverträgen einerseits und dem Markenüberlassungsvertrag andererseits behauptet, dies dahingehend, dass den Bauträgern die Lizenzgebühren weiterbelastet würden, so erscheint dies kaum plausibel. Dagegen spricht nur schon eine offenkundige zeitliche Diskrepanz. Wurde nämlich der Konsulentenvertrag zwischen der A. und der G. wie erwähnt im März 2014 geschlossen, erfolgten die Eintragung der Marke E. und der daraufhin vorgenommene Abschluss des Lizenzvertrages erst rund eineinhalb Jahre später. Es ist nicht dokumentiert, dass der Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der G. noch Ergänzungen betreffend eine Weiterbelastung von Lizenzzahlungen erfahren hätte, und ebenso wenig, dass die G. für etwas bezahlt hatte, für das im Zeitpunkt des Abschlusses des Konsulentenvertrags noch gar keine Grundlage bestand.

E. 4.3

Im Zusammenhang mit der entscheiderelevanten Frage der Fremdüblichkeit der Lizenzgebühr (vgl. dazu oben E. 2.4) verweist die Beschwerdeführerin auf die sog. Kostenaufschlags- methode (Cost Plus Method), die die Angemessenheit bzw. Fremdüblichkeit des belasteten Markenaufwands von Fr. 728'032.-- letztlich bestätige. Vorliegend ist indes mit der Vorinstanz darauf hinzuweisen, dass die Kostenaufschlagsmethode keine Anwendung finden kann. Bei dieser Methode werden zur Ermittlung des Verrechnungspreises die Kosten des Lizenz- gebers für die Entwicklung des immateriellen Vermögenswertes herangezogen (RAPP/WULLENKORD, Unternehmenssteuerung durch den Finanzvorstand (CFO), 3. Auflage 2020, S. 125). Die Kosten der Markenüberlasserin sind deshalb massgebend, weil sie es letztlich ist, die mit der Lizenzvergabe – nach Massgabe ihrer Kosten – einen angemessenen Gewinn erzielen möchte. Vorliegend hätten statt der Kosten der A. folglich jene der B. nachgewiesen werden müssen, was die Beschwerdeführerin indes nicht getan hat. Kommt schliesslich hinzu, dass es sich bei den genannten beiden Unternehmen um Schwesterngesellschaften handelt, da beide von der C. gehalten werden, und die Vorinstanz hat in dieser Hinsicht unter Verweis auf die Lehre mit Recht dargelegt, dass die

Seite 8 Kostenaufschlagsmethode für die Ermittlung des Verrechnungspreises innerhalb eines Konzern nicht geeignet ist, da der Wert von immateriellen Wirtschaftsgütern nicht zwingend mit den Kosten für deren Erstellung zusammenhängt (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., S. 513). Bei Nichtmassgeblichkeit der

Kostenaufschlagsmethode bei der Beschwerdeführerin kann aus ihrer Sicht gleichwohl eine Art „Kontrollrechnung“ angestellt werden. Dabei ist unter Zugrundelegung der einschlägigen Zahlen aus der Erfolgsrechnung 2016, das heisst einem Umsatz von Fr. 1'415'462.75 (stammend aus dem in Frage stehenden Projekt mit der G.) sowie dem schliesslich resultierenden Gewinn von Fr. 53'882.- - von einer Reingewinnmarge von 3.8 % bei der Beschwerdeführerin auszugehen. Dies erscheint sehr tief und macht aus wirtschaftlicher Sicht kaum einen Sinn. Es ist dies letztlich ein gewichtiges Indiz, dass die Zahlung der Beschwerdeführerin von Fr. 728'032.-- an die B. nur deshalb erfolgte, weil zwischen den beiden Gesellschaften ein besonderes Näheverhältnis besteht. Jedenfalls beweist die blosse Tatsache, dass ein Dritter, konkret die G., rund 1.4 Mio. Franken an Provisionen bezahlt hat, von vornherein nicht, dass die bezifferten Lizenzgebühren von Fr. 728'032.-- angemessen sind und nicht eine reine Gewinnweiterleitung, also eine geldwerte Leistung, vorliegt.

E. 4.4

Betrachtet man im Übrigen die Struktur der Gesellschaft B. näher, stellen sich Fragen bezüglich derer Substanz. Es ist nicht ersichtlich, über welches Personal bzw. über welche Räumlichkeiten jene verfügt, bzw. wurden von der Beschwerdeführerin keine entsprechenden Angaben gemacht. Ein Blick in den Handelsregisterauszug der Gesellschaft ergibt zudem, dass diese über keinen selbständigen Geschäftssitz zu verfügen scheint. Als Zustelladresse wird dort die K., D. bezeichnet. Letztere Gesellschaft ist einer der beiden Verwaltungsräte bei der B. Beim zweiten Mitglied der Verwaltung handelt es sich um L. (act. 2.3). Dieser wiederum ist offenbar Geschäftsführer bei der K. Im Übrigen ist auch unbestritten, dass die B. und die C. an derselben Adresse in D. gemeldet sind. Des Weiteren verhält es sich so, dass der Markenlizenzvertrag seitens der B. von L. unterzeichnet wurde, derweil dieser dann im vorinstanzlichen Einspracheverfahren die Interessen der A. wahrnahm (vgl. Schreiben vom 29. April 2020 in act. 7/11). Auch daraus wird die enge Verbundenheit der B. und der A. ersichtlich.

E. 4.5

Gemäss vorstehenden Ausführungen ist damit die B. an sich rechtliche Inhaberin einer Marke, doch ist ihre Wertschöpfung offensichtlich bescheiden; man hat es geradezu mit einer substanzarmen Gesellschaft zu tun. Abgesehen von der Markenüberlassung sind keinerlei Leistungen der B. zugunsten der Beschwerdeführerin nachgewiesen. Diesbezüglich sei im Sinne obiger Erwägungen (E. 4.2) insbesondere nochmals darauf hingewiesen, dass die A.

Seite 9 den Vertrag mit der G., auf der Grundlage dessen sie die nämlichen Einkünfte von Fr. 1'415'462.75 erzielte, zeitlich vor der Eintragung der Marke E. schloss. Gerade deshalb kann nicht gesagt werden, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen der Erzielung des betreffenden Umsatzes überhaupt von dem Markenwert profitiert hatte, womit auch die hohe Lizenzschädigung von Fr. 728'032.-- nicht nachvollziehbar ist.

E. 4.6

Zusammenfassend ist festzustellen, dass ein offensichtliches Missverhältnis besteht zwischen der Leistung der Beschwerdeführerin einerseits und der Leistung der B. andererseits. Da die Beschwerdeführerin in Bezug auf die fragliche Zahlung von Fr. 728'032.-- einen Abzug von ihrem Unternehmensgewinn geltend macht, steht hier eine steuermindernde Tatsache in Frage. Praxisgemäss ist es Sache des Steuerpflichtigen, die

geschäftsmässige Begründetheit solcher Tatsachen zu belegen (vgl. oben E. 2.3 und PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, N. 39 zu Art. 59, mit diversen Verweisen auf die Rechtsprechung). Diesen Nachweis hat die Beschwerdeführerin nicht erbracht. In diesem Sinne kann nach der zutreffenden Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung nicht davon ausgegangen werden, dass ein unabhängiger Dritter bereit gewesen wäre, die Lizenzzahlungen (in der nämlichen Höhe von 10 % des von der Lizenznehmerin im Rahmen eines bestimmten Projektes erzielten Nettoumsatzes) zu bezahlen. Die von der Beschwerdeführerin an die B. vorgenommene Zahlung von Fr. 728'032.-- ist nicht als fremdüblich anzusehen. Damit erweist sich die von der Vorinstanz bei der Beschwerdeführerin vorgenommene Aufrechnung in der Höhe des Betrags von Fr. 655'228.-- als korrekt; dass die Verwaltung einen geschäftsmässig begründeten Aufwand von Fr. 72'804.-- unter dem Titel Auslagen für die Eintragung der Marke anerkannt hatte, erscheint sachgerecht und wurde von der Beschwerdeführerin als solches auch nicht beanstandet. Der angefochtene Einspracheentscheid ist folglich zu schützen und die Beschwerde abzuweisen.

E. 5.1

Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache in der Funktion als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes vom 25. April 1982 über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr von Fr. 2'000.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint.

Seite 10

E. 5.2

Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG). Die Beschwerdeführerin ist unterlegen, weshalb sie ausgangsgemäss für die volle Entscheidgebühr im Betrag von Fr. 2'000.-- aufzukommen hat. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss von gleicher Höhe ist anzurechnen.

E. 5.3

Der obsiegenden Vorinstanz steht als Behörde kein Entschädigungsanspruch zu (Art. 24 Abs. 3 lit. a i.V.m. Art. 53 Abs. 3 VRPG).

Seite 11 Das Obergericht erkennt:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.