

BGer 2C 824/2021 vom 12. Oktober 2022

Bundesgericht, 2022-10-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_824_2021

FR: TF 2C 824/2021 du 12 octobre 2022

IT: TF 2C 824/2021 del 12 ottobre 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden, Steuerperiode 2016 |
Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen verfahrensabschliessende Entscheide einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG i.V.m. Art.73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

E. 1.2

Die Vorinstanz hat für denselben Sachverhalt betreffend die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern je separate Urteile gefällt, die sich inhaltlich decken. Die Beschwerdeführerin ficht diese Urteile in einer einzigen Rechtschrift an, was zulässig ist. Da die Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art.24 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP; SR 279] ; vgl. zum Ganzen BGE 142 II 293 E. 1.2; Urteile 2C_759/2020 vom 21. September 2021 E. 1.1, in: StE 2022 B 101.2 Nr. 30; 2C_151/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 1.1, nicht publ. in BGE 146 II 111 , aber in: StE 2020 B 11.3 Nr. 31).

E. 1.3

Die Beschwerde entspricht den Anforderungen an Frist und Form (Art. 42 und 100 BGG). Auf sie ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art.

106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2). II. Formelle Rügen

E. 3

In formeller Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin sinngemäss eine offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts (Art. 97 Abs. 1 BGG). Konkret wirft sie der Vorinstanz vor, diese habe den Zusammenhang zwischen der konzerninternen Lizenzvereinbarung und dem Konsumentenvertrag verkannt, den die Beschwerdeführerin mit einem unabhängigen Dritten abgeschlossen hatte. Es ist zweifelhaft, ob diese Rüge hinreichend substantiiert ist. Jedenfalls ist sie unbegründet: Die Vorinstanz hat den Konsumentenvertrag mit der E. _____ GmbH (sowie die beiden Verträge mit F. _____) nicht übersehen (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.1). Aufgrund der zeitlichen Diskrepanz (Abschluss Konsumentenvertrag im März 2014, Markeneintragung und Abschluss Lizenzvertrag rund eineinhalb Jahre später) hat die Vorinstanz einen Konnex zwischen diesen beiden Verträgen für kaum plausibel gehalten und die Darstellung der Beschwerdeführerin, die Lizenzentgelte seien im Rahmen des Konsumentenvertrags an einen unabhängigen Dritten weiterbelastet worden, verworfen. Soweit darin überhaupt eine tatsächliche und keine rechtliche Würdigung zu sehen sein sollte, erscheint der Schluss der Vorinstanz jedenfalls nicht als offensichtlich unrichtig. III. Direkte Bundessteuer

E. 4

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Vorinstanz die Aufrechnung in Höhe von Fr. 655'228.-- zu Unrecht geschützt habe. Die Lizenzzahlungen seien geschäftsmässig begründet und keine verdeckten Gewinnausschüttungen gewesen.

E. 4.1

Gemäss Art. 57 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn. Zum steuerbaren Gewinn gehören namentlich (auch) offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG). Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Aus der Sicht der Anteilinhaberin oder des Anteilinhabers wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen verwendet (vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.1, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 83 zu Art. 20 DBG).

E. 4.2

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und viertens der Charakter dieser Leistung - insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung - für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar gewesen ist (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2; 131 II 593 E. 5.1; Urteil 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.2, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.2, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3; 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3 mit Hinweisen).

E. 4.3

Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilsinhaber nahesteht, sind diese Vorteile nach der sogenannten Dreieckstheorie steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (BGE 138 II 57 E. 4.2; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.3, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 3.3 mit Hinweisen). Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre sind mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während sich der Wert der empfangenden Gesellschaft entsprechend erhöht. Eine solche geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften fusst regelmässig auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis, weshalb sich Zuwendungen an Schwestergesellschaften als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Aktionäre einerseits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen der Aktionäre an die empfangende Gesellschaft andererseits erweisen (BGE 138 II 57 E. 4.2 mit Hinweisen; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.3, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_551/2019 vom 30. Oktober 2019 E. 4.1.2).

E. 4.4

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis dafür zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Vermag die Gesellschaft nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestehen in der Aufrechnung (BGE 140 II 88 E. 7; 121 II 257 E. 4c/aa; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.4, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5). Soweit die Steuerbehörde hinreichende Indizien vorlegt, um auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen zu können, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (Urteile

2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.4, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 5.2 mit Hinweisen).

E. 5

Die Beschwerdeführerin und die D._____ werden von derselben Stiftung gehalten und sind demgemäss wie Schwestergesellschaften miteinander verbunden. Streitig ist, ob die Lizenzzahlung der Beschwerdeführerin dem Drittvergleich standhält. Dass die übrigen Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliegen, bestreitet die Beschwerdeführerin nicht.

E. 5.1

Nach ständiger Rechtsprechung beantwortet sich die Frage, ob eine angemessene Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung besteht anhand eines Vergleichs zwischen der zu beurteilenden Leistung mit derjenigen Leistung, wie sie zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre: Zu prüfen ist, ob die infrage stehende Leistung auch mit einem unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre, d.h. ob sie dem Grundsatz der vollen Konkurrenz ("principe de pleine concurrence", "dealing at arm's length") genügt. Dieses Vorgehen erlaubt es, den Verkehrswert der Leistung zu beurteilen, welcher mit dem Wert der von der Gesellschaft erbrachten Leistung verglichen werden muss (BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 545 E. 3.2; 138 II 57 E. 2.3; Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 3.2, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 4.3 mit Hinweisen).

E. 5.2

Die OECD hat im Bereich der konzerninternen Verrechnungspreise Richtlinien veröffentlicht (aktuelle Fassung: Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022, <[https:// www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-20769723.htm](https://www.oecd.org/fr/fiscalite/prix-de-transfert/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-20769723.htm)> besucht am 7. September 2022). Die darin beschriebenen Methoden sollen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen helfen, angemessene Drittpreise zu bestimmen. Das Bundesgericht berücksichtigt die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, um zu prüfen, ob konzerninterne Leistungen dem Drittvergleich standhalten oder nach Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG (teilweise) als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet werden müssen. Was den temporalen Aspekt angeht, so sind die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien - zumindest grundsätzlich - in der für das betreffende Steuerjahr geltenden Version heranzuziehen (Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 3.2.1, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 4.4; 2C_495/2017 / 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 11.1). Wenn sich ein immaterielles Wirtschaftsgut aufgrund seiner besonderen Eigenschaften nicht mit anderen Wirtschaftsgütern vergleichen lässt und sich sein Wert oder der Wert seiner Nutzung auch sonst nicht mit Sicherheit ermitteln lassen, empfiehlt die OECD in der hier massgebenden Fassung der Verrechnungspreisrichtlinien von 2010 in erster Linie, auf die voraussichtlichen Vorteile aus der Nutzung abzustellen (OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010, Rz. 6.29).

E. 5.3

Nach den Feststellungen der Vorinstanz erzielte die Beschwerdeführerin im Jahr 2016 einen Umsatz von Fr. 1'415'462.75 und - nach Abzug insbesondere der Lizenzzahlungen - einen

Gewinn von Fr. 53'882.--, was zu einer Reingewinnmarge von 3.8 % führt. In dieser "sehr tiefen" Marge sah die Vorinstanz ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Lizenzzahlung von Fr. 728'032.-- an die D._____ nur erfolgt sei, weil zwischen den beiden Rechtseinheiten ein besonderes Näheverhältnis bestehe.

E. 5.4

Was die Beschwerdeführerin hiergegen vorbringt, überzeugt nicht. Die Vorinstanz hat die tiefe Marge der Beschwerdeführerin zu Recht als Indiz dafür betrachtet, dass einer unabhängigen Drittperson keine vergleichbaren Lizenzentgelte bezahlt worden wären. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin den Konsumentenvertrag - ihre wesentliche Einkommensquelle - bereits abgeschlossen hatte, als die Marken eingetragen wurden. Wenn wie hier also konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Lizenzzahlung im Wesentlichen durch das Näheverhältnis zur Markeninhaberin begründet ist, hat die Beschwerdeführerin entgegen ihren Ausführungen die Konsequenzen zu tragen, wenn die Nutzwerte der Marken nicht ermittelt und die Lizenzzahlungen daher nicht auf ihre Drittvergleichskonformität geprüft werden können. Die Beschwerdeführerin hat denn auch keinen ernsthaften Versuch unternommen, die Angemessenheit der Lizenzzahlung mittels einer geeigneten Verrechnungspreismethode zu belegen oder zumindest den kantonalen Behörden in dieser Hinsicht sachdienliche Hinweise zu machen. Die angebliche Weiterbelastung an die österreichische Vertragspartnerin ist nur schon aufgrund der zeitlichen Differenz zwischen den beiden Vertragsabschlüssen wenig plausibel, wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat (vgl. oben E. 3). Ohnehin kann aus dem Umstand, dass die Marge im Verhältnis zum österreichischen Vertragspartner gross genug war, um die Lizenzzahlungen an die liechtensteinische Markeninhaberin abzudecken, nicht abgeleitet werden, dass die Wertschöpfung tatsächlich auf die eingetragenen Marken zurückzuführen war.

E. 5.5

Nach dem Gesagten ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Lizenzzahlung für nicht drittvergleichskonform gehalten und den Abzug mangels geschäftsmässiger Begründetheit im Umfang von Fr. 655'228.-- verweigert hat. Wie es sich mit der geschäftsmässigen Begründetheit des Restbetrags von Fr. 72'804.-- verhält, den die Steuerverwaltung und die Vorinstanz zum Abzug zugelassen haben, braucht nicht geprüft zu werden. Denn insoweit darf das Bundesgericht mangels entsprechender Anträge nicht über das angefochtene Urteil hinausgehen (Art. 107 Abs. 1 BGG). IV. Staats- und Gemeindesteuern

E. 6

Die einschlägige Bestimmung des kantonalen Steuerrechts stimmt hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttungen mit der bundessteuerlichen Regelung von Art. 58 DBG überein (vgl. Art. 69 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 21. Mai 2000 [StG/AG; bGS 621]). Die Abzugsfähigkeit nicht geschäftsmässig begründeter Aufwendungen ist zudem harmonisierungsrechtlich vorgegeben (Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG). Es kann daher auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Auch in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ist das angefochtene Urteil nicht zu beanstanden. V. Ausgang, Kosten und Entschädigung

E. 7

Die Beschwerde erweist sich in Bezug auf die direkte Bundessteuer (2C_825/2021) und die Staats- und Gemeindesteuern (2C_824/2021) als unbegründet und ist abzuweisen. Die Beschwerdeführerin unterliegt und trägt die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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