

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.120 vom 11. Januar 2021**

BS Appellationsgericht, 2021-01-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2020.120](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2020.120)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.120 du 11 janvier 2021

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.120 del 11 gennaio 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Die angefochtenen Entscheide beziehen sich einerseits auf die kantonalen Steuern pro 2012 und 2013 (Verfahren VD.2020.120) und andererseits auf die direkte Bundessteuer pro 2012 und 2013 (Verfahren VD.2020.121). Beide Verfahren betreffen dieselben Parteien und beruhen auf demselben Tatsachenfundament. Zudem stellen sich in beiden Verfahren dieselben Rechtsfragen, welche aufgrund identischer Bestimmungen zu beurteilen sind. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil darüber zu befinden (vgl. VGE VD.2016.249 und 250 vom 2. November 2017 E. 1.1 und BGer 2C\_711 und 712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.2).

1.2 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

Bezüglich der direkten Bundessteuer kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids mittels Beschwerde an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220, 221 f.; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen der Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG, § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013).

1.3 Zum Rekurs und zur Beschwerde ist legitimiert, wer durch die angefochtenen Entscheide berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrentin als Adressatin der angefochtenen Entscheide zu. Der Rekurs und die Beschwerde wurden rechtzeitig

eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 in Verbindung mit § 164 Abs. 2 StG, Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Folglich ist auf den Rekurs und die Beschwerde einzutreten.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich in Bezug auf die kantonalen Steuern nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz diesbezüglich keine speziellen Vorschriften für das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und BGer 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

## **E. 2**

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage, ob die von der Rekurrentin in den Erfolgsrechnungen der Geschäftsjahre 2012 und 2013 bezahlten Lizenzgebühren an die B\_\_\_\_ geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen.

2.1 Die Vorinstanz erwog, dass die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren gegeben seien. Die Rekurrentin sei beweispflichtig dafür, ob es sich bei den an die B\_\_\_\_ bezahlten Lizenzgebühren um geschäftsmässig begründeten Aufwand handle. Es sei zweifelhaft, dass die von der Rekurrentin eingereichten Verträge der B\_\_\_\_ überhaupt mit unabhängigen Dritten geschlossen worden seien. Darüber hinaus seien die bezahlten Lizenzgebühren ausserordentlich hoch. Da die Rekurrentin keine rechtsgenügenden Beweise vorgelegt habe, die einen steuerlichen Aufwand rechtfertigen würden, müsse sie die Folgen der Beweislosigkeit tragen. Folglich sei die Aufrechnung der in den Jahren 2012 und 2013 bezahlten Lizenzgebühren rechtmässig. Daher wies sie den Rekurs sowie die Beschwerde ab.

Die Rekurrentin wendet ein, dass die Handelsbilanz jeweils massgeblich sei. Deshalb sei es an der Steuerverwaltung, den Beweis dafür zu führen, dass Leistung und Gegenleistung nicht angemessen seien beziehungsweise die Vereinbarung einem Drittvergleich nicht standhalten würde. Diesbezüglich habe die Rekurrentin diverse Lizenzverträge von Dritten mit der B\_\_\_\_ eingereicht, aus welchen die Angemessenheit der Leistung hervorgehe. Darüber hinaus könne von der Rekurrentin nicht der Nachweis verlangt werden, dass es sich bei der B\_\_\_\_ nicht um eine ihr nahestehende Person handle. Viel eher sei die Steuerverwaltung für derartige steuerbegründende Tatsachen beweibelastet. Weiter sei die Vorinstanz zu Unrecht nicht auf den Einwand eingegangen, dass diverse Kostenpunkte bezüglich der Markenpflege und Software durch die B\_\_\_\_ finanziert wurden. Daher bestehe kein Grund zur Beanstandung der als Aufwand verbuchten Lizenzgebühren, weshalb die gewinnsteuerliche Aufrechnung zu Unrecht erfolgt sei.

2.2 Der steuerbare Reingewinn setzt sich gemäss § 69 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrags

des Vorjahrs (lit.a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (lit. c). Zu den vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, gehören gemäss § 69 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

2.3 Der Begriff der geldwerten Leistungen ist ein Oberbegriff, der sowohl die offenen und die verdeckten Gewinnausschüttungen einschliesslich der Gewinnvorwegnahmen als auch die offenen und die verdeckten Kapitaleinlagen erfasst (Schwarz, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Daten, Diss. Zürich 2019, Bern 2019, S. 369). Nach einer Ansicht werden mit den geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendungen an Dritte im Sinne von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG Leistungen an Dritte erfasst, die nicht im Beteiligungsrecht begründet sind und deshalb keine verdeckten Gewinnausschüttungen darstellen. Solche Leistungen können nur dann als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufgerechnet werden, wenn es sich um freiwillige und unentgeltliche Leistungen handelt, die zwar im Interesse der Gesellschaft erfolgen, aber weder in einem unmittelbaren noch in einem mittelbaren Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung stehen (vgl. Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 58 DBG N 216, 322 und 336). Nach überwiegender Lehre erfasst Art. 58 Abs. 1 lit. d DBG mit dem Begriff der Dritten die Gesellschafter und die diesen Nahestehenden und schliesst eine Gewinnkorrektur bei Zuwendungen an den Gesellschaftern nicht nahestehende echte Dritte aus (vgl. Danon, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, 2. Auflage, Basel 2017, Art. 58 LIFD N 190 f.; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Basel 2004, Art. 58 N 124 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 58 N 92). Die vorstehenden Ansichten lassen sich auf den Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG entsprechenden § 69 Abs. 1 lit. b StG übertragen. Offene Gewinnausschüttungen, Gewinnvorwegnahmen und Kapitaleinlagen stehen im vorliegenden Fall nicht zur Diskussion. Die Voraussetzungen, unter denen Leistungen an den Gesellschaftern nicht nahestehende echte Dritte nach der vorstehend erwähnten Minderheitsmeinung als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufgerechnet werden können, sind bei den vorliegend zu beurteilenden Leistungen offensichtlich nicht erfüllt. Folglich sind die strittigen Lizenzgebühren nur dann gewinnsteuerrechtlich aufzurechnen, wenn sie verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen.

2.4 Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn kumulativ die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind: 1) Die Gesellschaft tätigt eine Zuwendung, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten. 2) Die Zuwendung erfolgt an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson. 3) Die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden. 4) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 92; BGer 2C\_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 2.1; VGE VD.2018.170 und VD.2018.171 vom 7. Juni 2019 E. 2.1.2).

2.4.1 Ob die Gesellschaft für ihre Leistung eine angemessene Gegenleistung erhalten hat, ob die Leistung einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden wäre und ob Leistung und Gegenleistung in einem Missverhältnis zueinander stehen, ist mit einem Drittervergleich zu ergründen (sog. Prinzip des «dealing at arm's length»; vgl. BGE 138 II 57 E. 2.2 S. 59 f.; VGE VD.2018.170 und VD.2018.171 vom 7. Juni 2019 E.

2.1.2.1; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N 226). Bei Vermögensgegenständen wird dabei auf den Verkehrswert und bei Dienstleistungen auf den Marktwert abgestellt (BGer 2C\_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.3, 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.3; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N 239). Wenn ein freier Markt besteht, ist der Markt- oder Börsenpreis als Vergleichswert heranzuziehen. Fehlt ein Marktpreis, sind aber bereits gleichartige Geschäfte mit einem unabhängigen Dritten oder zwischen unabhängigen Dritten abgeschlossen worden, so bilden diese den Vergleichsmassstab. Wenn ein vergleichbares Geschäft fehlt, ist ein hypothetischer Wert zu bestimmen (vgl. BGer 2C\_1083/2013 vom 14. Januar 2015 E. 5.2; Danon, a.a.O., Art. 58 LIFD N 179 ff.; Locher, a.a.O., Art. 58 N 103). Ob Lizenzgebühren übersetzt oder unbegründet sind, kann in der Regel nur von Sachverständigen beurteilt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 131).

2.4.2 Die verdeckte Gewinnausschüttung setzt eine gesellschaftsrechtliche Verbindung kapitalmässiger Art auf der Grundlage einer verbrieften Eigenkapitalbeteiligung bei der Aktiengesellschaft in Form von Aktien oder Partizipationsscheinen voraus (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N 258). Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung zusätzlich zur Gesellschafterstellung eine massgebliche Beherrschung der Gesellschaft durch den Gesellschafter voraussetzt, ist umstritten (dafür Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N 261 ff.

und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 88; dagegen Danon, a.a.O., Art. 58 LIFD N 199 f. und Locher, a.a.O., Art. 58 N 107). Als nahestehend gelten Personen, zu denen enge wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen bestehen (BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.2; VGE VD.2018.170 und VD.2018.171 vom 7. Juni 2019 E.

2.1.2.2). Nahestehend im steuerrechtlichen Sinn sind darüber hinaus nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung Personen, denen der Beteiligungsinhaber gestattet, seine Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (BGer 2C\_16/2015 vom

## **E. 2.5**

2.5.1 Grundsätzlich tragen nach der Normentheorie (Art. 8 ZGB) die Veranlagungsbehörden die (objektive) Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden und die steuerpflichtige Person die (objektive) Beweislast für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (vgl. BGer 2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.3, 2C\_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4). Vorbehalten bleiben Ausnahmen aufgrund der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung, die namentlich im Bereich geldwerter Leistungen von Belang ist (BGer 2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.3, 2C\_389/2016 vom 23. Februar 2017, E. 2.2.1, 2C\_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E.

2.5.4; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Auflage, Zürich 2018, § 19 N 8; vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2 S. 433; BGer 2C\_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.5; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 78; Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1998, Bern 1998 [nachfolgend Schär, Diss.], S. 104, 149, 299 und 301 f.; Schär, Normentheorie und

mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, in: ASA 67 S. 433 [nachfolgend Schär, ASA], 434 f., 441 und 459; Stadelmann, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen? ■ Eine Auslegeordnung aus richterlicher Sicht, in: StR 2001 S. 258, 264 f.; Wirz, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 150 N 32; a.M. Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in: ASA 56 S. 577, 626). Das Verwaltungsgericht erwog, die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person habe keine Auswirkungen auf die objektive Beweislastverteilung (VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 4.2.2.2). An dieser Erwägung, die ohne Begründung von der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der überwiegenden Lehre abweicht, kann nicht festgehalten werden.

Nach der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung kann insbesondere die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen der steuerpflichtigen Person obliegen, wenn sie die mögliche und zumutbare Mitwirkung bei der Abklärung des steuererheblichen Sachverhalts pflichtwidrig und in schuldhafter Weise unterlassen hat (vgl. Locher, a.a.O., Art. 578 N 168; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 78; Stadelmann, a.a.O., S. 265 f.; Schär, ASA, S. 460; Schär, Diss., S. 303 f.; Wirz, a.a.O., § 150 N 32). Gemäss einem Teil der Lehre setzt die mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung zudem voraus, dass der Sachverhalt bei Leisten der möglichen und zumutbaren Mitwirkung aller Wahrscheinlichkeit nach rechtsgenügend hätte rekonstruiert werden können (Schär, ASA, S. 450; Schär, Diss., S. 194) und die der weiteren Rechtsanwendung zugrunde gelegte Tatsachendarstellung einigermaßen plausibel ist (Schär, ASA, S. 451; Schär, Diss., S. 195; Stadelmann, a.a.O., S. 266). Ein Autor beschränkt die Möglichkeit der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung auf Fälle, für die das anwendbare Steuergesetz keine Ermessensveranlagung vorsieht (Stadelmann, a.a.O., S. 264).

In einem Bundesgerichtsurteil und einem Kommentar wird festgestellt, man könne von der steuerpflichtigen Person nicht verlangen, dass sie eine negative Tatsache beweise, z. B. dass er über keine weiteren Einkünfte verfügt als über die deklarierten. Es obliege der Steuerbehörde, den Beweis für das Bestehen von nicht deklarierten steuerbaren Einkünften zu erbringen (BGer 2C\_986/2013 vom 15. September 2014 E. 5.1.4; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 126 DBG N 8a). Betreffend nicht deklarierte Einkünfte als steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen, für die grundsätzlich die Veranlagungsbehörde die Beweislast trägt, ist diese Feststellung zweifellos korrekt. Die Verallgemeinerung, man könne von der steuerpflichtigen Person generell keinen Beweis für negative Tatsachen verlangen, kann aber nicht richtig sein (vgl. Schär, Diss., S. 333 f.). Der Grundsatz *negativa non sunt probanda* (negative Tatsachen sind nicht zu beweisen) gilt nicht (mehr) (Baumgartner/Dolge/Markus/Spühler, Schweizerisches Zivilprozessrecht, 10. Auflage, Bern 2018, Kapitel 10 N 54; Grolimund, in: Staehelin/Staehelin/Grolimund, Zivilprozessrecht, 3. Auflage, Zürich 2019, § 18 N 61; Schär, Diss., S. 329 f. und 333 f.; Walter, in: Berner Kommentar, 2012, Art. 8 ZGB N 323 und 342). Die Beweislastregel von Art. 8 ZGB gilt sowohl im öffentlichen Recht als auch im Privatrecht grundsätzlich ebenfalls für negative Tatsachen bzw. das Nichtvorhandensein von Tatsachen (BGE 119 II 305 E. 1b.aa S. 306; VGE VD.2018.110 vom 9. November 2018 E. 2.2.2, VD.2018.41 vom 27. Juni 2018 E. 2.1.2; AGE ZB.2019.3 vom 9. August 2019 E. 4.3.4; Grolimund, a.a.O., § 18 N 61). Dabei wird zwischen bestimmten und unbestimmten negativen Tatsachen

unterschieden. Im ersten Fall kann das Nichtvorhandensein der Tatsache durch den Nachweis bestimmter positiver Tatsachen bewiesen werden. Im zweiten Fall müssten zum lückenlosen Beweis des Nichtvorhandenseins der Tatsache eine unbestimmte Vielzahl positiver Tatsachen nachgewiesen werden (VGE VD.2018.110 vom 9. November 2018 E. 2.2.2, VD.2018.41 vom 27. Juni 2018 E. 2.1.2; vgl. Baumgartner/Dolge/Markus/Spühler, a.a.O., Kapitel 10 N 55 und 57; Göksu, in: Breitschmid/Jungo [Hrsg.], Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 8 ZGB N 19; Walter, a.a.O., Art. 8 ZGB N 336 f. und 340). Für bestimmte negative Tatsachen gelten die allgemeinen Beweislastregeln uneingeschränkt (VGE VD.2018.110 vom 9. November 2018 E. 2.2.2, VD.2018.41 vom 27. Juni 2018 E. 2.1.2; AGE ZB.2019.3 vom 9. August 2019 E. 4.3.4; vgl. Baumgartner/Dolge/Markus/Spühler, a.a.O., Kapitel 10 N 54 f.; Walter, a.a.O., Art. 8 ZGB N 339). Auch die mit dem Beweis unbestimmter negativer Tatsachen verbundenen Schwierigkeiten führen nicht zu einer Umkehr der Beweislast. In diesem Fall hat die Gegenpartei aber nach Treu und Glauben die Obliegenheit, durch substanziiertes Bestreiten und soweit möglich und zumutbar durch Erbringen eines Gegenbeweises oder des Beweises des Gegenteils an der Beweisführung mitzuwirken (AGE ZB.2019.3 vom 9. August 2019 E. 4.3.4; vgl. BGE 133 V 205 E. 5.5 S. 217, 119 II 305 E. 1b.aa S. 306; BGer 4A\_364/2013 vom 5. März 2014 E. 6.6.4, 5P.376/2006 vom 14. Juni 2007 E. 3.3; VGE VD.2018.110 vom 9. November 2018 E. 2.2.2, VD.2018.41 vom 27. Juni 2018 E. 2.1.2; Baumgartner/Dolge/Markus/Spühler, a.a.O., Kapitel 10 N 59; Walter, a.a.O., Art. 8 ZGB N 353). Der Umstand, dass der Gegenpartei der Beweis der von ihr behaupteten, die negative Tatsache ausschliessenden positiven Tatsachen misslingt, kann als Indiz für die Richtigkeit der Darstellung der beweisbelasteten Partei gewertet werden (vgl. BGer 4A\_364/2013 vom 5. März 2014 E. 6.6.4, 5P.376/2006 vom 14. Juni 2007 E. 3.3; VGE VD.2018.110 vom 9. November 2018 E. 2.2.2, VD.2018.41 vom 27. Juni 2018 E. 2.1.2; AGE ZB.2019.3 vom 9. August 2019 E. 4.3.4, ZB.2016.20 vom 3. März 2017 E. 5.1.3.3; Walter, a.a.O., Art. 8 ZGB N 353). Die Verweigerung der gebotenen Mitwirkung ist bei der Beweiswürdigung ebenfalls als Indiz für das Bestehen der damit zu beweisenden Tatsache zu berücksichtigen (VGE VD.2018.110 vom 9. November 2018 E. 2.2.2, VD.2018.41 vom 27. Juni 2018 E. 2.1.2; AGE ZB.2019.3 vom 9. August 2019 E. 4.3.4; Grolimund, a.a.O., § 18 N 61; vgl. BGE 119 II 305 E. 1b.aa S. 306; BGer 4A\_533/2013 vom 27. März 2014 E. 3.4.6). Bei gewissen Tatbeständen der Steuergesetze sind negative Tatsachen Voraussetzungen der Rechtswirkung. Deshalb ist auch im Steuerrecht davon auszugehen, dass der Beweis negativer Tatsachen jedenfalls im Grundsatz möglich ist (Schär, Diss., S. 333).

Wenn eine steueraufhebende oder -mindernde Tatsache beweislos bleibt, weil die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflicht nicht erfüllt hat, ist aufgrund der allgemeinen Beweislastregel zuungunsten der steuerpflichtigen Person anzunehmen, die behauptete Tatsache habe sich nicht verwirklicht (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N 11; Zweifel/Hunziker, a.a.O. Art. 130 DBG N 31). Ist der steuerpflichtigen Person die Mitwirkung an der Ermittlung steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar, so ist im Rahmen der Ermessensveranlagung (§ 158 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG) mittels eines Wahrscheinlichkeitsschlusses zu entscheiden, ob sich die beweislos gebliebene Tatsache verwirklicht hat, und deren Höhe zu schätzen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N 9 und 11; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N 29 und 31). Wenn eine steuermindernde Tatsache zwar in ihrem Bestand feststeht, ihr Umfang aber ungewiss ist,

ist ihre Höhe im Rahmen der Ermessensveranlagung (§ 158 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG) zu schätzen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N 9 und 11; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N 29 und 31). Eine Schätzung ist auch dann vorzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflicht nicht erfüllt hat (Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. DBG N 38 und 46; vgl. Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 185, 203; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N 9; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N 29).

2.5.2 Aufgrund der steuermindernden Eigenschaft von Aufwänden obliegt die objektive Beweislast dafür, dass ihrer Leistung überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs gegenübersteht, der steuerpflichtigen Gesellschaft (BGer 2C\_497/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3, 2C\_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 2.2; Zweifel/Hunziker, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], in: ASA 77 S. 657, 677 und 691; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 109 und Art. 123 N 86).

2.5.3 Da eine formell korrekte Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig ist (sogenannte Massgeblichkeit der Handelsbilanz), begründet die erfolgswirksame Verbuchung eines Aufwands zugunsten eines Aktionärs in einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung die Vermutung, dass die Gesellschaft diesem tatsächlich im Austausch mit einer Gegenleistung eine Leistung erbracht hat, die nicht im Näheverhältnis begründet liegt (BGer 2C\_497/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3; vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., S. 678). Der Nachweis, dass der Leistung der Gesellschaft eine Gegenleistung des Aktionärs gegenübersteht, gilt deshalb durch die erfolgswirksame Verbuchung eines Aufwandpostens in einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung als erbracht (BGer 2C\_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 2.2). Das gleiche gilt für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 85 f.). Die vorstehenden Erwägungen müssen entsprechend für die Verbuchung von Aufwand zugunsten einer einem Aktionär nahestehenden Person gelten. Fehlt es an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, die auf die (materielle) Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen, entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit (BGer 2C\_497/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3).

2.5.4 Trotz der Vermutung der materiellen Richtigkeit einer nach den handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss geführten Buchhaltung nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ist die steuerpflichtige Person gemäss § 153 Abs. 2 StG und Art. 126 Abs. 2 DBG verpflichtet, auf Verlangen der Veranlagungsbehörde über die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwänden Auskunft zu erteilen sowie Geschäftsbücher, Belege, weitere Bescheinigungen und Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (vgl. BGer 2C\_1104/2014 vom 23. November 2015 E. 3, 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.2; vgl. ferner BGer 2C\_274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.4). Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz kommt zum Tragen, wenn die steuerpflichtige Person sachliche Gründe, d.h. genügende Tatsachen für die geschäftsmässige Begründetheit eines erfolgswirksam verbuchten Aufwandpostens anführen kann (BGer 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.2, 2C\_274/2013 vom 16. Juli

2013 E. 3.3, 2C\_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4). Gelingt ihr dies nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGer 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.2). Diese bestehen in der Aufrechnung des Aufwands (vgl. BGer 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.4).

Wenn die steuerpflichtige Person aus einem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ableitet, treffen sie erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. In besonderem Masse gilt dies, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt wie etwa das Fürstentum Liechtenstein (BGer 2C\_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2; vgl. BGer 2C\_276/2018 vom 15. Juni 2018 E. 2.6.2; VGE VD.2019.1 und VD.2019.2 vom 8. Januar 2020 E. 2.4.2; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 126 DBG N 3d). Bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen unterliegt die steuerpflichtige Person einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht (BGer 2C\_1113/2018 vom 8. Januar 2019 E. 2.2.3, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2; VGE VD.2019.1 und VD.2019.2 vom 8. Januar 2020 E. 2.4.2; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 126 DBG N 3d). Es sind genauere und vollständigere Angaben erforderlich als bei einem Binnenverhältnis (vgl. BGer 2C\_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4). Bei einer Zahlung ins Ausland hat die steuerpflichtige Person nicht nur den Empfänger der Zahlung zu nennen, sondern die gesamten Umstände darzulegen, die zur Zahlung geführt haben (BGer 2C\_1113/2018 vom 8. Januar 2019 E. 2.2.3, 2C\_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3, 2C\_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4, 2C\_524/2010 vom 16. Dezember 2010 E. 2.4). Zu diesem Zweck sind der Steuerbehörde die Verträge des Grundgeschäfts, allfällige schriftliche Vereinbarungen mit dem Zahlungsempfänger, sowie die lückenlose Korrespondenz mit dem Zahlungsempfänger und den allenfalls involvierten Banken vorzulegen (BGer 2C\_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.3, 2C\_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4, 2C\_524/2010 vom 16. Dezember 2010 E. 2.4; vgl. BGer 2C\_113/2018 vom 8. Januar 2019 E. 2.2.3).

Die in § 153 Abs. 2 StG und Art. 126 Abs. 2 DBG erwähnten Auskünfte und Beweismittel sind nur auf Verlangen der Steuerverwaltung zu erteilen bzw. vorzulegen (vgl. VGE VD.2019.173 und VD.2019.175 vom 17. April 2020 E. 3.3.6). Dabei hat die Veranlagungsbehörde die von der steuerpflichtigen Person vorzunehmenden Mitwirkungshandlungen klar und unmissverständlich zu bezeichnen. Andernfalls ist ihr die Erfüllung der Pflicht nicht zumutbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 126 N 13). Die Mitwirkungspflicht gemäss § 153 Abs. 2 StG und Art. 126 Abs. 2 DBG wird durch den Verhältnismässigkeitsgrundsatz beschränkt. Sie setzt voraus, dass die Mitwirkungshandlung zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts geeignet und erforderlich sowie der steuerpflichtigen Person zumutbar ist (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 126 DBG N 4 ff.). Die Vorlagepflicht setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person im Besitz des Beweismittels ist oder sich den Besitz daran verschaffen kann. Dabei genügt eine bloss faktische Beschaffungsmöglichkeit nicht, sondern muss die steuerpflichtige Person einen Rechtsanspruch auf den Besitz haben (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 126 DBG N 31).

2.5.5 Wenn von der grundsätzlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz auszugehen ist, trägt die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass die Gegenleistung nicht angemessen ist, d.h. einem Drittvergleich nicht standhält (BGer 2C\_497/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3, 2C\_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 2.2; Zweifel/Hunziker, a.a.O., S. 678). Gelingt ihr der Nachweis nicht, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene

Gegenleistung gegenübersteht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGer 2C\_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3, 2C\_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.4; vgl. BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5).

2.5.6 Der Nachweis eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung begründet die Vermutung, es liege eine geldwerte Leistung an den Beteiligungsinhaber oder eine diesem nahestehende Person vor (BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5), beziehungsweise begründet es eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 109 und Art. 123 N 86), sofern anzunehmen ist, die Zuwendung sei an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson erfolgt (vgl. dazu unten E. 2.5.7). Hat die Steuerverwaltung ein solches Missverhältnis dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwandpostens zu beweisen (BGer 2C\_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3) beziehungsweise den Gegenbeweis zu erbringen, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 109). Insbesondere obliegt in diesem Fall der Nachweis, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt, der steuerpflichtigen Gesellschaft (vgl. BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5). Wenn der Gesellschaft der ihr obliegende Beweis misslingt, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGer 2C\_497/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3, 2C\_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 2.2, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5, 2C\_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3). Diese bestehen in der Aufrechnung (BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5).

2.5.7 Die Steuerverwaltung trägt auch die objektive Beweislast dafür, dass die Zuwendung an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson erfolgt ist (VGE VD.2015.149 und VD.2015.150 vom 10. April 2017 E. 4.3.3.1; vgl. BGer 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4). Es wird aber kein direkter Beweis vorausgesetzt, dass die Leistung einem Aktionär oder einem nahestehenden Dritten zugekommen ist (BGer 2C\_1083/2013 vom 14. Januar 2015 E. 6.4, 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4). Es genügt, dass sich die Annahme, die Leistung sei einem Aktionär oder einer einem Aktionär nahestehenden Person zugekommen, aufgrund der gesamten Umstände gebieterisch aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist (vgl. BGE 119 Ib 431 E. 3b S. 346 f., 115 Ib 274 E. 9b S. 279; BGer E. 6.1, 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4). Allein der Drittvergleich bzw. das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung genügt für diese Annahme nicht (BGer 2C\_414/2012 vom 19. November 2012 E. 6.1; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N 276, 283 und 286 ff.; vgl. Danon, a.a.O., Art. 58 LIFD N 206). Die Ungewöhnlichkeit der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung im Drittvergleich, ist lediglich ein Indiz neben anderen dafür, dass die Zuwendung an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson erfolgt ist (vgl. BGer 2C\_414/2012 vom 19. November 2012 E. 6.1; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N 283).

Aus den vorstehenden Gründen kann der Nachweis eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung nur dann die natürliche Vermutung einer verdeckten Gewinnausschüttung begründen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei einem Aktionär oder einer einem Aktionär nahestehenden Person zugekommen, aufgrund der gesamten Umstände gebieterisch aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist. Dementsprechend spricht gemäss namhaften Autoren eine natürliche Vermutung für das

Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn zwischen den gegenseitigen Leistungen von Aktiengesellschaft und Aktionär ein erhebliches und offensichtliches Missverhältnis zulasten der Gesellschaft besteht (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N 7).

2.6 Eine geldwerte Leistung bzw. verdeckte Gewinnausschüttung ist nur insoweit zu korrigieren, als sie nicht mehr mit dem Drittvergleich in Übereinstimmung steht (VGE VD.2018.170 und VD.2018.171 vom 7. Juni 2019 E. 2.3.4.2; Brühlisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N 247). Folglich darf nur die Differenz zwischen der Zuwendung der Gesellschaft und dem höchsten Wert, der sich noch wirtschaftlich begründen lässt, aufgerechnet werden (vgl. VGE VD.2018.170 und VD.2018.171 vom 7. Juni 2019 E. 2.3.4.2; Brühlisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N 247).

3.

3.1 Die Lizenzgebühren von CHF 63'728.48 bzw. CHF 70'479.64, deren steuerrechtliche Behandlung im vorliegenden Verfahren zu beurteilen ist, sind von der Rekurrentin in den Erfolgsrechnungen 2012 und 2013 als Aufwand verbucht worden (Akten STRK.2017.149 S. 219 und 224). Anzeichen dafür, dass die Buchhaltung der Rekurrentin in den Geschäftsjahren 2012 und 2013 formell nicht ordnungsgemäss geführt worden wäre, werden von der Steuerverwaltung nicht geltend gemacht und sind nicht ersichtlich. Damit ist davon auszugehen, dass die Buchhaltung formell korrekt ist (vgl. VGE VD.2018.233 und VD.2018.234 vom 5. April 2019 E. 2.2.3.3). Die erfolgswirksame Verbuchung der Lizenzgebühren begründet deshalb die Vermutung, dass die Rekurrentin die Lizenzgebühren der B\_\_\_\_\_ im Austausch mit einer Gegenleistung bezahlt hat, dass der Grund für die Bezahlung der Lizenzgebühren nicht in einem Näheverhältnis besteht und dass die Lizenzgebühren geschäftsmässig begründet sind (vgl. oben E. 2.5.3).

3.2

3.2.1 Die Rekurrentin erklärte, die B\_\_\_\_\_ habe die folgenden Marken eintragen lassen: [...] und [...] (Akten STRK.2017.149 S. 2).

3.2.2 Gemäss dem Territorialitätsprinzip bestimmt sich nach dem Recht des Staats, auf dessen Gebiet der Inhaber für seine Marke Schutz beansprucht, ob und in welchem Umfang ein Markenrecht besteht, und ist der von einem Staat gewährte Schutz auf dessen Gebiet beschränkt (vgl. David, in: Basler Kommentar, 3. Auflage 2017, Vor Art. 1-46a MSchG N 2; Kaiser/Rüetschi, Immaterialgüterrecht in a nutshell, 3. Auflage, Zürich 2018, S. 15; Marbach, in: von Büren/David [Hrsg.], Schweizerisches Immaterialgüter- und Wettbewerbsrecht, Band III/1: Markenrecht, 2. Auflage, Basel 2009, N 31 f.; Thouvenin/Noth, in: Noth et al. [Hrsg.], Stämpfli Handkommentar MSchG, 2. Auflage, Bern 2017, Einleitung N 88). Aus dem Erwerb eines ausländischen Schutzrechts kann für das Inland nichts abgeleitet werden (David, a.a.O., Vor Art. 1-46a MSchG N 2). Im vorliegenden Fall steht der Gebrauch von Marken in der Schweiz und nicht in Lichtenstein zur Diskussion. Folglich bestimmen sich Bestand und Umfang der Markenrechte nach schweizerischem Recht.

Das Markenrecht entsteht gemäss Art. 5 des Bundesgesetzes über den Schutz von Marken und Herkunftsangaben (MSchG, SR 232.11) mit der Eintragung im Register. Es steht demjenigen zu, der die Marke zuerst hinterlegt hat (Art. 6 MSchG). Vom Markenschutz ausgeschlossen sind gemäss Art. 3 Abs. 1 MSchG Zeichen, die mit einer älteren Marke

identisch und für die gleichen Waren oder Dienstleistungen bestimmt sind wie diese (lit. a), Zeichen, die mit einer älteren Marke identisch und für gleichartige Waren oder Dienstleistungen bestimmt sind, so dass sich daraus eine Verwechslungsgefahr ergibt (lit. b), und Zeichen, die einer älteren Marke ähnlich und für gleiche oder gleichartige Waren oder Dienstleistungen bestimmt sind, so dass sich daraus eine Verwechslungsgefahr ergibt (lit. c). Auf diese relativen Ausschlussgründe kann sich nur der Inhaber der älteren Marke berufen (Art. 3 Abs. 3 MSchG). Sie werden vom Eidgenössischen Institut für Geistiges Eigentum (IGE) im Eintragungsverfahren nicht von Amtes wegen geprüft und entfalten erst Wirkung, wenn sie vom Inhaber einer älteren Marke im Widerspruchsverfahren oder in einem Zivilprozess erfolgreich geltend gemacht werden (Joller, in: Noth et al. [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar MSchG, 2. Auflage, Bern 2017, Art. 3 N 393 und 408). Solange keine relativen Ausschlussgründe erfolgreich geltend gemacht worden sind, ist die jüngere Marke gültig und uneingeschränkt durchsetzbar (Joller, a.a.O., Art. 3 N 410). Der Inhaber einer älteren Marke kann innerhalb von drei Monaten nach der Veröffentlichung der Eintragung der Marke gestützt auf Art. 3 Abs. 1 MSchG beim IGE gegen die Eintragung Widerspruch erheben. Ist der Widerspruch begründet, so wird die Eintragung ganz oder teilweise widerrufen (Art. 33 MSchG). Das IGE löscht die Markeneintragung, wenn sie durch ein rechtskräftiges Gerichtsurteil nichtig erklärt wird (Art. 35 lit. c MSchG). Relative Ausschlussgründe sind Nichtigkeitsgründe. In Betracht kommen aber auch andere Gründe (Staub, in: Noth et al. [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar MSchG, 2. Auflage, Bern 2017, Art. 52 N 44). Wenn sich der Beklagte die Marke angemast hat, kann der Kläger anstatt auf Feststellung der Nichtigkeit der Markeneintragung auf Übertragung der Marke klagen (Art. 53 Abs. 1 MSchG). Diese Übertragungsklage setzt einen auf einem älteren Recht des Klägers beruhenden Nichtigkeitsgrund voraus (Staub, a.a.O., Art. 53 N 9).

Das Markenregister zählt zu den öffentlichen Registern, die gemäss Art. 9 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB, SR 210) und Art. 179 der Schweizerischen Zivilprozessordnung (ZPO, SR 272) für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis erbringen, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist (Wild, in: Noth et al. [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar MSchG, 2. Auflage, Bern 2017, Art. 37 N 9; vgl. AGE ZK.2018.3 vom 21. Juni 2018 E. 3.2). Dem öffentlichen Register kommt aber nur in dem Umfang verstärkte Beweiskraft zu, in dem der zuständige Registerführer zur Prüfung der von ihm bezeugten Tatsachen verpflichtet ist (Wolf, in: Berner Kommentar, 2012, Art. 9 ZGB N 46). Insbesondere relative Ausschlussgründe und die zivilrechtliche Verfügungsbefugnis über das angemeldete Zeichen werden im Rahmen des Eintragungsverfahrens nicht überprüft (Marbach, a.a.O., N 1074; vgl. AGE ZK.2018.3 vom 21. Juni 2018 E. 3.2). Die Eintragung im Markenregister belegt deshalb weder den materiellen Bestand der Marke noch die materielle Berechtigung an der Marke (vgl. AGE ZK.2018.3 vom 21. Juni 2018 E. 3.2; Marbach, a.a.O., N 1232 ff.; Wild, a.a.O., Art. 37 N 9 f.), sondern bloss den formellen Bestand und die formelle Berechtigung (vgl. Wild, a.a.O., Art. 37 N 9 f.). Gemäss einer Lehrmeinung begründet der Registereintrag aber grundsätzlich eine Vermutung des materiellen Bestands der Marke und der materiellen Berechtigung an der Marke (vgl. Marbach, a.a.O., N 1241 ff.; Wild, a.a.O., Art. 37 N 11). Diese Ansicht wird vom Appellationsgericht und einer anderen Lehrmeinung zwar abgelehnt (AGE ZK.2018.3 vom 21. Juni 2018 E. 3.2; Willi, Glaubhaftmachung und Glaubhaftmachungslast, in: sic! 2011 S. 215, 219). Dies ändert aber nichts daran, dass die Eintragung zumindest ein starkes Indiz für den materiellen Bestand der Marke bildet (vgl. Gasser, in: Noth et al. [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar MSchG, 2. Auflage, Bern

2017, Art. 5 N 18; Rizvi/David, in: Basler Kommentar, 3. Auflage 2017, Art. 5 MSchG N 37). Im Übrigen trägt derjenige, der einen Nichtigkeitsgrund, insbesondere auch einen relativen Ausschlussgrund, geltend macht, dafür grundsätzlich gemäss Art. 8 ZGB die Beweislast (vgl. Staub, a.a.O., Art. 52 N 73 f.; Willi, a.a.O., S. 218).

3.2.3 Im Schweizer Markenregister sind drei Bildmarken jeweils mit der Überschrift «[...]» eingetragen: [...] (Marke Nr. [...]), [...] (Marke Nr. [...]) und [...] (Marke Nr. [...]). Inhaberin der Marken ist die B\_\_\_\_. Die Eintragung der Marken wurde am 27. April 1998 bzw. 9. Februar 2006 veröffentlicht und es wurde kein Widerspruch erhoben (vgl. Swissreg). Zudem hat in den seither verstrichenen mehr als 22 bzw. 14 Jahren offensichtlich niemand erfolgreich auf Nichtigkeitsklärung oder Übertragung der Marken geklagt. Ein Hinweis auf einen Nichtigkeitsgrund ist nicht ersichtlich und wird von der Steuerverwaltung nicht geltend gemacht. Unter diesen Umständen erscheint es zwar theoretisch möglich, aber praktisch ausgeschlossen, dass Nichtigkeitsgründe vorliegen oder ein Dritter ein besseres Recht an den Marken hat. Damit ist im vorliegenden Verfahren auch der materielle Bestand der Marken und die materielle Berechtigung der B\_\_\_\_ an den Marken erstellt. Zudem trägt die Steuerverwaltung die Behauptungs- und Beweislast für einen Nichtigkeitsgrund, wenn sie sich auf einen solchen berufen will, und hat sie einen Nichtigkeitsgrund weder behauptet noch bewiesen. Im Übrigen hat die Rekurrentin bloss sachliche Gründe, d.h. genügende Tatsachen für die geschäftsmässige Begründetheit der Lizenzgebühren anzuführen (vgl. oben E. 2.5.3). Dafür muss betreffend den Bestand und die Berechtigung an Marken einer Vertragspartnerin der Steuerpflichtigen der Eintrag im Markenregister genügen. Es ist einer Steuerpflichtigen im Steuerverfahren in der Regel weder möglich noch zumutbar, einen weitergehenden Nachweis für den materiellen Bestand von Marken ihrer Vertragspartnerin und deren materielle Berechtigung an den Marken zu liefern.

### 3.3

3.3.1 Gemäss der Darstellung der Rekurrentin lag den Lizenzgebühren ein Partnerschafts- und Lizenzvertrag zwischen der B\_\_\_\_ und der Rekurrentin vom 1. April 2011 zugrunde (Akten STRK.2017.149 S. 7 ff.; nachfolgend Partnerschafts- und Lizenzvertrag). Gemäss diesem Vertrag erteilte die B\_\_\_\_ der Rekurrentin das Recht, das unter der Marke «[...]» vorhandene Kursangebot in ihrem Lizenzgebiet zu vermarkten und zu diesem Zweck im Lizenzgebiet eine oder mehrere Sprachschulen unter der Bezeichnung «[...]» zu eröffnen und zu betreiben sowie die damit zusammenhängenden und von der B\_\_\_\_ zur Verfügung gestellten Immaterialgüterrechte der B\_\_\_\_ (Markenrecht, Software, urheberrechtliche Werke, Know-how etc.) zu nutzen (Partnerschafts- und Lizenzvertrag, Ziff. 1). Das Lizenzgebiet der Rekurrentin war Basel. In diesem Gebiet hatte sie abgesehen von gewissen Ausnahmen das ausschliessliche Recht, eine oder mehrere Schulen unter der Bezeichnung «[...]» zu eröffnen und zu betreiben sowie die Marke «[...]» und die übrigen im Dienstleistungsangebot der B\_\_\_\_ enthaltenen und ihr zum Gebrauch überlassenen Immaterialgüterrechte zu verwenden (Partnerschafts- und Lizenzvertrag Ziff. 2 f.). Gemäss dem Vertrag war die Rekurrentin verpflichtet, der B\_\_\_\_ bei Vertragsbeginn für den Erwerb der Exklusivlizenz CHF 50'000.■ zu bezahlen. Nach Bezahlung dieser Gebühr hatte sie Anspruch auf die im Anhang zum Vertrag aufgeführten Anfangs- und Zusatzleistungen der B\_\_\_\_ (Partnerschafts- und Lizenzvertrag, Ziff. 25). Zusätzlich war die Rekurrentin gemäss dem Vertrag verpflichtet, für das Recht, das unter dem Markenzeichen «[...]» bestehende Kursangebot dem Publikum anzubieten, periodisch eine Lizenzgebühr von 5,9 % ihres Umsatzes zu bezahlen (sogenannte umsatzabhängige

Lizenzgebühr; Partnerschafts- und Lizenzvertrag, Ziff. 26). Gemäss den Angaben der Rekurrentin handelt es sich bei den als Aufwand geltend gemachten Lizenzgebühren um ebendiese vertraglichen umsatzabhängigen Lizenzgebühren.

3.3.2 Das Markenrecht verleiht dem Inhaber das ausschliessliche Recht, die Marke zur Kennzeichnung der Waren oder Dienstleistungen, für die sie beansprucht wird, zu gebrauchen und über die Marke zu verfügen (Art. 13 Abs. 1 MSchG; Thouvenin/Dorigo, in: Noth et al. [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar MSchG, 2. Auflage, Bern 2017, Art. 13 N 1). Der Markeninhaber kann anderen verbieten, ein Zeichen zu gebrauchen, das nach Art. 3 Abs. 1 MSchG vom Markenschutz ausgenommen ist (Art. 13 Abs. 2 MSchG). Der Markeninhaber kann die Marke für die Waren oder Dienstleistungen, für die sie beansprucht wird, anderen ganz oder teilweise zum Gebrauch überlassen (Art. 18 Abs. 1 MSchG). Durch einen Lizenzvertrag verpflichtet sich der Markeninhaber (Lizenzgeber), einem Dritten (Lizenznehmer) den Gebrauch der Marke für bestimmte Produkte zu gestatten, wobei dafür üblicherweise ein Entgelt geschuldet ist (Bigler, in: Basler Kommentar, 3. Auflage 2017, Art. 18 MSchG N 7).

3.3.3 Mit dem Partnerschafts- und Lizenzvertrag gestattete die B\_\_\_\_\_ der Rekurrentin, unter der Marke «[...]» Sprachschulen zu betreiben und ein Kursangebot zu vermarkten. Ohne die Lizenz der B\_\_\_\_\_ wäre die Rekurrentin dazu nicht berechtigt gewesen. Insbesondere hätte die Rekurrentin für ihre Dienstleistungen die Marken der B\_\_\_\_\_ oder diesen ähnliche Marken auch nicht selbst hinterlegen dürfen und hätte die B\_\_\_\_\_ gegen die Eintragung solcher Marken Widerspruch erheben können. Die Möglichkeit, unter der Marke «[...]» Sprachschulen zu betreiben und ein Kursangebot zu vermarkten, hatte für die Rekurrentin zweifellos einen wirtschaftlichen Wert, der aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine Gegenleistung rechtfertigte. Ein solcher Wert ist auch der Möglichkeit, die übrigen Immaterialgüterrechte der B\_\_\_\_\_ am Kursangebot und das Know-how der B\_\_\_\_\_ zu nutzen, beizumessen. Mit dem Verweis auf die von der B\_\_\_\_\_ eingetragenen Marken und der Einreichung des Partnerschafts- und Lizenzvertrags hat die Rekurrentin damit sachliche Gründe für die geschäftsmässige Begründetheit der Lizenzgebühren angeführt.

3.3.4 Der Sitz der B\_\_\_\_\_ befand sich im Fürstentum Liechtenstein. Daher unterliegt die Rekurrentin einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht. Sie hat Beweismittel aber nur insoweit vorzulegen, als die Steuerverwaltung die verlangte Mitwirkung klar und unmissverständlich bezeichnet (vgl. oben E. 2.5.4). Dass die Steuerverwaltung von der Rekurrentin für die Jahre 2011 bis 2013 über den Partnerschafts- und Lizenzvertrag hinaus die Vorlage konkret bezeichneter Beweismittel verlangt hätte, behauptet die Steuerverwaltung nicht und ist aus den Akten nicht ersichtlich. Insbesondere ist weder behauptet noch ersichtlich, dass die Steuerverwaltung allfällige zusätzliche schriftliche Vereinbarungen mit der B\_\_\_\_\_ sowie die lückenlose Korrespondenz mit der B\_\_\_\_\_ und allenfalls involvierten Banken verlangt hätte oder dass solche Beweismittel überhaupt vorhanden wären. Folglich war die Rekurrentin nicht verpflichtet, weitere Beweismittel vorzulegen, und hat sie mit dem Verweis auf die von der B\_\_\_\_\_ eingetragenen Marken und der Einreichung des Partnerschafts- und Lizenzvertrags auch ihre besonders qualifizierte Mitwirkungspflicht erfüllt. Mit Schreiben vom

## **E. 6**

August 2015 E. 2.3.2).

## **E. 10**

Oktober 2016 ersuchte die Steuerverwaltung die Rekurrentin zwar um Zustellung der Jahresrechnung 2014 der B\_\_\_\_. Diese Aufforderung erfolgte aber nicht im Einspracheverfahren betreffend die vorliegend relevanten Steuerperioden 2012 und 2013, sondern zur Prüfung der Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2014 (Akten STRK.2017.149 S. 110). Zudem ist die Jahresrechnung 2014 für die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Lizenzgebühren für die Jahre 2012 und 2013 offensichtlich unerheblich. Im Übrigen hat die Steuerverwaltung nicht dargelegt und ist es bei der gegebenen Aktenlage auch nicht ersichtlich, weshalb im vorliegenden Fall allfällige weitere schriftliche Vereinbarungen oder allfällige Korrespondenz für die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Lizenzgebühren relevant gewesen wären. Damit kommt im vorliegenden Fall der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zum Tragen (vgl. oben E. 2.5.3 f.).

### 3.4

3.4.1 Da im vorliegenden Fall aus den vorstehenden Gründen von der grundsätzlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz auszugehen ist, trägt die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass die Gegenleistungen der B\_\_\_\_ für die Lizenzgebühren nicht angemessen sind bzw. einem Drittvergleich nicht standhalten (vgl. oben E. 2.5.7). Wie im Folgenden dargelegt wird, hat die Steuerverwaltung den ihr obliegenden Beweis nicht erbracht.

3.4.2 Die Steuerverwaltung macht geltend, für die steuerliche Beurteilung sei wesentlich, wer die Kosten für die Entwicklung und die Pflege der Marke getragen habe (Akten STRK.2017.149 S. 48 Ziff. II.E.6f f.). Dies mag insoweit richtig sein, als eine höhere Lizenzgebühr angemessen sein mag, wenn die Lizenzgeberin für die Entwicklung und die Pflege der Marke Aufwand betrieben und dessen Kosten getragen hat. Die Tragung von Kosten für Entwicklung und Pflege der Marke ist aber offensichtlich keine Voraussetzung dafür, dass eine Lizenzgebühr überhaupt geschäftsmässig begründet ist. Das Recht, eine materiell rechtsbeständige Marke, an der die Lizenzgeberin materiell berechtigt ist, zu gebrauchen, hat für die Lizenznehmerin unabhängig davon, ob der Lizenzgeberin für die Entwicklung und Pflege der Marke Kosten entstanden sind, einen wirtschaftlichen Wert. In Markenlizenzverträgen verpflichtet sich der Lizenzgeber in der Regel zur Aufrechterhaltung der Marke durch Bezahlung der Verlängerungsgebühren und Verteidigung der Marke gegen Angriffe auf ihren Bestand sowie zur Verteidigung der Marke gegen Verletzungen. Eine darüberhinausgehende Pflicht des Lizenzgebers zur Pflege der Marke ist nicht üblich. Insbesondere erfolgt der für ihre Aufrechterhaltung erforderliche Gebrauch der Marke zumindest bei ausschliesslichen Lizenzen regelmässig durch den Lizenznehmer und nicht durch den Lizenzgeber (vgl. Bigler, a.a.O., Art. 18 MSchG N 24 f., 27 f. und 31; Bühler, a.a.O., Art. 18 N 21, 32 f., 35 f. und 40). Dementsprechend ist die Rekurrentin gemäss Ziff. 4 des Partnerschafts- und Lizenzvertrags verpflichtet, die Marke «[...]» zu verwenden und einen für beide Vertragsparteien gedeihlichen Gebrauch davon zu machen.

3.4.3 Die Steuerverwaltung behauptet, die B\_\_\_\_ sei mangels Substanz nicht in der Lage gewesen, die von der Rekurrentin geltend gemachten Leistungen zu erbringen, weil der Sitz der B\_\_\_\_ in Vaduz fiktiv gewesen sei und sie sich zu Beginn des Jahres 2014 im Zustand der amtlichen Auflösung und Liquidation befunden habe (Akten STRK.2017.149 S. 25 E. A.6.b.bb und S. 26 f. E. A.7.a f., S. 41 Ziff. II.A.1.d und S. 49 Ziff. II.E.7a f.). Die

Domiziladresse der B\_\_\_\_\_ lautete seit dem 26. November 2012 «c/o [...], [...], 9490 Vaduz, Liechtenstein» (Akten STRK.2017.149 S. 116 f.). An dieser Adresse war eine sehr grosse Zahl weiterer Firmen domiziliert (Akten STRK.2017.149 S. 117 ff.). Aufgrund dieser Indizien erscheint es zwar naheliegend, dass es sich beim Sitz der B\_\_\_\_\_ in Vaduz um ein Briefkastendomizil gehandelt hat. Allein daraus kann aber nicht geschlossen werden, die B\_\_\_\_\_ habe über «keine Substanz» verfügt, was auch immer die Steuerverwaltung darunter verstehen mag. Im Übrigen benötigt die B\_\_\_\_\_ für die blosser Aufrechterhaltung der Marken und ihre Verteidigung gegen allfällige Verletzungen weder eine eigene Infrastruktur noch eine bestimmte Substanz. Die Tatsache, dass sich die B\_\_\_\_\_ vom 17. Februar bis am 6. März 2014 im Zustand der amtlichen Auflösung und Liquidation befunden hat (Akten STRK.2017.149 S. 116 f.), ist im vorliegenden Fall irrelevant, weil nur die Lizenzgebühren für die Jahre 2012 und 2013 zu beurteilen sind.

3.4.4 Die Steuerrekurskommission stellte fest, die Lizenzgebühr von 5,9 % des Umsatzes sei überdurchschnittlich hoch (angefochtener Entscheid E. 5b). Für diese Feststellung bleibt sie aber jegliche Begründung und jeglichen Beweis schuldig. Zudem nennt sie weder Vergleichszahlen noch die ihrer Ansicht nach durchschnittliche Höhe der Lizenzgebühr für Lizenzen, wie sie der Rekurrentin mit dem Partnerschafts- und Lizenzvertrag eingeräumt worden sind.

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