

# **BVGer A-4313/2007 vom 7. Mai 2009**

Bundesverwaltungsgericht, 2009-05-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4313\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4313_2007)

FR: TAF A-4313/2007 du 7 mai 2009

IT: TAF A-4313/2007 del 7 maggio 2009

## **Regeste**

Verrechnungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV. Damit richtet sich die Beschwerde gegen eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (vgl. Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest. An die von den Parteien oder der Vorinstanz vorgebrachten Begründungen ist es nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BVGE 2007/41 E. 2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54 und 3.197).

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführerin hat weitere Beweise anboten, darunter mehrere Zeugen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder - gerade umgekehrt - die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (anstelle vieler: BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.144 mit weiteren Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Beweise den Sachverhalt für genügend geklärt. Auf die Erhebung weiterer Beweise ist zu verzichten.

### **E. 1.4**

Die Beschwerdeführerin rügt, der Einspracheentscheid der ESTV vom 23. Mai 2007 sei der A.\_\_\_\_\_ AG nie eröffnet worden. Gemäss Eintrag im Handelregister war die Gesellschaft im Zeitpunkt, als die ESTV über deren Einsprache entschied, bereits ohne Organe und deshalb in Liquidation. Die ESTV hat folglich und in Anwendung von Art. 15 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21) die zuvor ausgeschiedene Verwaltungsrätin Frau N.\_\_\_\_\_ ins Recht gefasst; ihr, der Beschwerdeführerin, wurde der

Einspracheentscheid korrekt eröffnet. Etwas anderes jedenfalls behauptet sie nicht.

### **E. 1.5**

Nicht zulässig ist hingegen, dass die (behaupteterweise) solidarisch haftende Frau N.\_\_\_\_\_ erstmals im Einspracheverfahren einbezogen wurde. Richtigerweise hätte sie mit einer «Erstverfügung» ins Recht gefasst werden müssen (vgl. Michael Beusch, in: Martin Kocher/ Diego Clavadetscher [Hrsg.], Zollgesetz, Bern 2009, N. 16 zu Art. 70). Mit dem von der ESTV gewählten Vorgehen wurde Frau N.\_\_\_\_\_ der Instanzenzug verkürzt. Aufgrund des Ausgangs des vorliegenden Verfahrens und aus prozessökonomischen Gründen spielt dies im vorliegenden Fall ausnahmsweise keine Rolle.

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

### **E. 2.2**

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Zu den steuerbaren Erträgen gehört grundsätzlich jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahe stehende Dritte (Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211]). Das Bundesgericht hat die Gesetzmässigkeit der genannten Verordnungsbestimmung wiederholt bestätigt (anstelle vieler: BGE 115 Ib 274 E. 9a; BGE 110 Ib 321 E. 3 mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts fallen unter den Verordnungsbegriff des nahe stehenden Dritten auch Personen, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (anstelle vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.72/2006 vom 9. Juni 2006 E. 2.1; 2A.79/2002 vom 27. Januar 2003 E. 1 mit Hinweisen, publiziert in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 736). Diese Rechtsprechung wird in der Lehre kritisiert; es mangle an einer genügenden gesetzlichen Grundlage; die Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliege, werde mit der Frage, wer Leistungsempfänger sei, vermischt (Marco Duss/Julia von Ah, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005, N. 133 zu Art. 4 VStG; vgl. auch Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 205 ff.).

### **E. 2.4**

Der Nachweis des Aufwandcharakters von Leistungen obliegt - den allgemeinen Regeln über die Beweislast folgend - der steuerpflichtigen Gesellschaft. Nach Art. 39 Abs. 1 VStG hat diese der ESTV über alle Tatsachen, welche für die Steuerpflicht oder die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen; sie muss insbesondere ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen und diese -

zusammen mit Belegen und anderen Urkunden - auf Verlangen beibringen. Zwar ist es nicht Sache der Steuerbehörden, über die Zweckmässigkeit von Aufwandspositionen zu entscheiden und so ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Geschäftsleitung zu setzen. Die steuerpflichtige Gesellschaft hat aber nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Leistungen geschäftsmässig begründet sind, damit sich die Steuerbehörden vergewissern können, dass geschäftliche Gründe und nicht allfällige enge persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen zum Empfänger für das Erbringen der Leistung ausschlaggebend waren (BGE 119 Ib 431 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen).

## **E. 2.5**

Behauptet die steuerpflichtige Gesellschaft, sie sei lediglich als Treuhänderin oder Inkassomandatar und nicht auf eigene Rechnung tätig geworden, so verlangt die Praxis, dass sie dies mittels - aus der Zeit der Begründung des Rechtsverhältnisses stammender - klarer Abmachungen zwischen ihr und dem Auftraggeber belegt. Von besonderer Bedeutung ist dies für internationale Rechtsgeschäfte, entziehen sich solche doch weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden, weshalb an den Nachweis des betreffenden Rechtsverhältnisses strenge Anforderungen zu stellen sind (Urteile des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen und 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999, publiziert in ASA 68 S. 750 E. 2b).

## **E. 3.1**

Die A. \_\_\_\_\_ AG wies in ihrer Erfolgsrechnung für das Jahr 2001 einen «Ertrag Ausland» von Fr. 128'738.75 aus. Der Aufwand für «Franchise-Gebühren» belief sich auf Fr. 52'512.35; eine weitere Aufwandposition bildeten «Dritthonorare» im Betrag von Fr. 46'516.80. Nach Berücksichtigung weiterer Aufwandsposten kleineren Umfangs, insbesondere für Verwaltung und Informatik, resultierte für das Jahr 2001 ein Gewinn von Fr. 17'032.15. Für das Jahr 2002 belief sich der «Ertrag Ausland» auf Fr. 87'247.55. Dem standen Ausgaben für «Franchise-Gebühren» in der Höhe von Fr. 77'926.55 gegenüber. Der Aufwand für Dritthonorare betrug derweil Fr. 1'470.--. Nach Abzug weiterer Aufwendungen wies die A. \_\_\_\_\_ AG im Jahr 2002 einen Gewinn in der Höhe von Fr. 1'463.31 aus. Nebst dem «Ertrag Ausland» waren in den Erfolgsrechnungen der Jahre 2001 und 2002 keine weiteren wesentlichen Ertragspositionen aufgeführt.

## **E. 3.2**

Nicht mehr strittig ist die Qualifikation der Dritthonorare, welche die ESTV zum Abzug zulässt. Unbestritten ist auch, dass die A. \_\_\_\_\_ AG unter der Position «Ertrag Ausland» Zahlungen ihrer ausländisch domizilierten Unterfranchisenehmer verbuchte. Solche Zahlungen sind der A. \_\_\_\_\_ AG tatsächlich zugeflossen; etwas anderes wird von den Parteien jedenfalls nicht behauptet. Im Übrigen hat die A. \_\_\_\_\_ AG, wie von der ESTV ausdrücklich verlangt, Unterlagen (Kontoblätter) ins Recht gelegt, welche die Zahlungen dokumentieren. Gemäss den ebenfalls im Recht liegenden Verträgen übertrug die A. \_\_\_\_\_ AG ihren Unterfranchisenehmern das Recht und auferlegte ihnen die Pflicht, ein sogenanntes A.-Management-Training-System anzuwenden und insbesondere die einschlägigen «Marken- und sonstigen Schutzrechte» sowie die Dienstleistungen der Franchisegeberin, also der A. \_\_\_\_\_ AG, in Anspruch zu nehmen. Im Gegenzug verpflichtete sich die A. \_\_\_\_\_ AG gegenüber den Unterfranchisenehmern, sie regelmässig bei der Anwendung des Trainings-Systems zu unterstützen und ihnen

Unterlagen zur Verfügung zu stellen.

### **E. 3.3**

Während die zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und ihren Unterfranchisenehmern ausgetauschten Leistungen nicht strittig sind, teilen sich die Auffassungen der Parteien hinsichtlich des zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ Ltd. bestehenden Verhältnisses. Die ESTV erachtet, wie eingangs erwähnt, die in den Erfolgsrechnungen der A. \_\_\_\_\_ AG für die Jahre 2001 und 2002 unter dem Titel «Franchise-Gebühren» ausgewiesenen und an die B. \_\_\_\_\_ Ltd. geflossenen Zahlungen als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand. Weil - nach Ansicht der ESTV - die A. \_\_\_\_\_ AG von der B. \_\_\_\_\_ Ltd. beherrscht war bzw. dieser für die Abwicklung ihrer Geschäfte zur Verfügung gestellt wurde und folglich als eine dieser nahe stehende Dritte galt, erhob die ESTV auf die genannten, bei der A. \_\_\_\_\_ AG als «Franchise-Gebühren» verbuchten und ins Ausland abgeflossenen Zahlungen Verrechnungssteuern im Umfang von 35%. Nachfolgend ist zu prüfen, ob es sich bei den Zahlungen der A. \_\_\_\_\_ AG an die B. \_\_\_\_\_ Ltd. effektiv um geschäftsmässig begründeten Aufwand handelte (Punkt 6). Vorab ist jedoch die grundsätzliche Frage zu klären, ob in der hier gegebenen Konstellation überhaupt eine Leistung an die B. \_\_\_\_\_ Ltd. abfliessen konnte (Punkt 4 und 5).

### **E. 4.1**

Es ist vor Augen zu halten, dass die A. \_\_\_\_\_ AG genau in der Mitte stand zwischen ihren Unterfranchisenehmern einerseits und der B. \_\_\_\_\_ Ltd. andererseits. Die auf der einen Seite, zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und den Unterfranchisenehmern, geschlossenen Verträge orientierten sich stark am Wortlaut des auf die andere Seite hin, zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ Ltd., bestehenden Vertrages. Dessen Inhalt wurde über weite Strecken sogar wörtlich übernommen. Den Verträgen zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und ihren Unterfranchisenehmern einerseits und dem Vertrag zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ Ltd. andererseits aber war nicht nur der ähnliche bzw. gleiche Wortlaut gemein, ihnen lag auch der gleiche Gegenstand zu Grunde. Es ging auf beiden Seiten um das Zurverfügungstellen von Know-how im Bereiche der betrieblichen Weiterbildung; zu diesem Know-how gehörte die Anwendung von Texten, Übungen, Videos, Trainerinformationen und «sonstigen systemtypischen Unterlagen, insbesondere für Marketing, Akquisition, Geschäftsabwicklung und das Abhalten von Verkaufs-, Management- und anderen betrieblichen Weiterbildungsveranstaltungen sowie Coaching».

### **E. 4.2**

Bevor nun die A. \_\_\_\_\_ AG den genannten Vertragsgegenstand überhaupt gültig an ihre Unterfranchisenehmer übertragen und diesen damit das Know-how zur Verfügung stellen konnte, musste sie den Gegenstand zuerst zwingend bei der B. \_\_\_\_\_ Ltd. beziehen. Wäre mit andern Worten der A. \_\_\_\_\_ AG von Seiten der B. \_\_\_\_\_ Ltd. nichts zugeflossen, hätte sie auch nichts an die Unterfranchisenehmer weitergeben können. Denkbar wäre einzig gewesen, dass die A. \_\_\_\_\_ AG die an ihre Unterfranchisenehmer erbrachten Leistungen von dritter Seite (und damit nicht von der B. \_\_\_\_\_ Ltd.) bezogen oder selber hergestellt hätte. Für Letzteres hätte sie Personal einsetzen müssen, um so Konzepte und Trainingsmodule selber erarbeiten zu können. Weder diese Annahme noch jene, wonach der A. \_\_\_\_\_ AG von dritter Seite Leistungen zugeflossen sind, finden eine Stütze in den Akten. Diese Auffassung wäre im Übrigen unplausibel und wird weder von der A. \_\_\_\_\_ AG, der Beschwerdeführerin noch von der ESTV behauptet. Es weist sodann nichts darauf

hin, dass die von der A. \_\_\_\_\_ AG bezahlten «Dritthonorare» einen Zukauf entsprechender Leistungen abgegolten hätten; immerhin betrug im Jahr 2002 diese Position nur noch Fr. 1'470.--. Dies - notabene - bei Erträgen der A. \_\_\_\_\_ AG aus dem Geschäft mit den Unterfranchisenehmern von Fr. 87'247.55.

#### **E. 4.3**

Als Zwischenergebnis ist demnach zweierlei festzuhalten: Erstens waren die von der A. \_\_\_\_\_ AG bei der B. \_\_\_\_\_ Ltd. bezogenen Leistungen zweifelsohne gleicher Art wie jene, welche die A. \_\_\_\_\_ AG an ihre Unterfranchisenehmer weiterleitete. Zweitens konnte die A. \_\_\_\_\_ AG diese Leistungen nur dann weiterleiten, wenn sie ihr zuvor von der B. \_\_\_\_\_ Ltd. zur Verfügung gestellt worden waren.

#### **E. 5.1**

Was für das Zurverfügungstellen von Know-how und allfälliger Marken- und Schutzrechten gilt, hat aber auch für die in die entgegengesetzte Richtung fliessenden Geldbeträge zu gelten, das heisst für die von den Unterfranchisenehmern an die A. \_\_\_\_\_ AG und von der A. \_\_\_\_\_ AG an die B. \_\_\_\_\_ Ltd. geleisteten Zahlungen. Bestritte die ESTV zu Recht den Bestand des Gegenstandes, den die B. \_\_\_\_\_ Ltd. der A. \_\_\_\_\_ AG übertragen haben soll, entfielen damit nicht nur der Grund für die von der A. \_\_\_\_\_ AG an die B. \_\_\_\_\_ Ltd., sondern auch jener für die von den Unterfranchisenehmern an die A. \_\_\_\_\_ AG geleisteten Zahlungen, denn beide Zahlungen basierten auf diesem, gleichartigen Gegenstand. Bestritte die ESTV mit anderen Worten zu Recht den Bestand der Aufwandposition für «Franchise-Gebühren», hätte sie als logische Folge davon auch die dieser Aufwandposition gegenüberstehende (einzige) Ertragsposition in Abrede zu stellen. Das aber tut die ESTV nicht; im Gegenteil, sie hält die Ertragsposition für steuerlich relevant.

#### **E. 5.2**

Ob die fraglichen Zahlungen bei der A. \_\_\_\_\_ AG geschäftsmässig begründeten Aufwand im Sinne des Verrechnungssteuerrechts darstellten oder ob es sich dabei, wie die ESTV geltend macht, um eine geschäftsmässig nicht begründete Leistung an die (als nahe stehende Dritte bezeichnete) B. \_\_\_\_\_ Ltd. handelte, ist aus den genannten Gründen nicht von Belang. Wesentlich ist einzig, dass bei der A. \_\_\_\_\_ AG nichts abfliessen konnte, was ihr nicht zuvor zugeflossen war. Es verstiesse gegen Treu und Glauben und käme einem Methodendualismus gleich, würde im vorliegenden Fall der Bestand eines Rechts oder einer Sache im Zusammenhang mit einer Aufwandposition («Franchise-Gebühr») verneint, gleichzeitig aber im Rahmen des damit - wie gezeigt - untrennbar verbundenen Ertrages («Ertrag-Ausland») stillschweigend vorausgesetzt. Folgte man konsequent der Argumentation der ESTV, die den Bestand der fraglichen Rechte an sich in Abrede stellt, konnte gar keine Verrechnungssteuerforderung entstanden sein. Denn diese Argumentation liesse - wie dargestellt - nicht zu, dass die A. \_\_\_\_\_ AG einen Ertrag erzielt hat. Ein Geldbetrag aber, der nicht zugeflossen ist, kann nicht abfliessen; sachlogisch kann darauf keine Steuer erhoben werden. Die ESTV macht im Übrigen zu Recht nicht geltend, die Zahlungen der A. \_\_\_\_\_ AG an die B. \_\_\_\_\_ Ltd. wären (lediglich) zu hoch ausgefallen.

#### **E. 6.1**

Obwohl für den Ausgang des Verfahrens nicht mehr entscheidend, bleibt der Vollständigkeit halber auf die Frage einzugehen, ob die von der A. \_\_\_\_\_ AG an die

B.\_\_\_\_\_ Ltd. geleisteten «Franchise-Gebühren» geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellten oder nicht.

### **E. 6.2**

In diesem Zusammenhang gilt - mutatis mutandis - was für das Vorliegen des Ertrages an sich schon galt, dass nämlich im Verhältnis zwischen der A.\_\_\_\_\_ AG und der B.\_\_\_\_\_ Ltd. aus sachlogischen Gründen nicht die geschäftsmässige Begründetheit abgelehnt, im Verhältnis zwischen den Unterfranchisenehmern und der A.\_\_\_\_\_ AG dieselbe jedoch implizit vorausgesetzt werden kann. Wären die von der A.\_\_\_\_\_ AG an die B.\_\_\_\_\_ Ltd. ausgerichteten Zahlungen geschäftsmässig nicht begründet, wie dies die ESTV vorbringt, so konnten es die Zahlungen der Unterfranchisenehmer an die A.\_\_\_\_\_ AG noch viel weniger sein. Die Unterfranchisenehmer wurden indes offensichtlich im Sinne der Verträge tätig und generierten der A.\_\_\_\_\_ AG einen Ertrag. Verkennt man, dass die A.\_\_\_\_\_ AG den Unterfranchisenehmer hierfür Know-how zur Verfügung stellen musste, so stellte sich unweigerlich die Frage, woher, wenn nicht von der A.\_\_\_\_\_ AG, die Unterfranchisenehmer das Know-how bezogen haben. War es nicht die A.\_\_\_\_\_ AG, die ihnen als Franchisegeberin diente, wäre hierfür nur noch die B.\_\_\_\_\_ Ltd. selber in Frage gekommen. In diesem Fall aber wäre die A.\_\_\_\_\_ AG allenfalls Treuhänderin der B.\_\_\_\_\_ Ltd. gewesen, was von Seiten der Beschwerdeführerin denn auch behauptet, von der ESTV aber zu Recht verneint wird, was aber ebenfalls zu keiner Verrechnungssteuerforderung geführt hätte (Punkt 7.3 hiernach).

### **E. 6.3**

Dass eine Dritte den Unterfranchisenehmern die Gegenstände zur Verfügung gestellt hätte, ist nicht naheliegend und ergibt sich auch nicht aus den Akten. Wenn ihnen auch die A.\_\_\_\_\_ AG nichts hätte übertragen können, weil dieser kein Know-how zugestanden hätte, so wären in der Konsequenz die österreichischen Unterfranchisenehmer gar nie im Sinne des jeweiligen Unterfranchisevertrages tätig geworden. Ihnen hätte es schlicht an den Voraussetzungen gefehlt, um das Vereinbarte überhaupt vorzunehmen. Dies aber hiesse, dass die Unterfranchisenehmer - genau wie die A.\_\_\_\_\_ AG - für Steuerzwecke keinen adäquaten Aufwand hätten geltend machen dürfen. Es hiesse auch, dass die A.\_\_\_\_\_ AG bzw. die Unterfranchiseverträge lediglich deshalb gegründet bzw. vereinbart worden wären, um Geldmittel aus Österreich über die schweizerische A.\_\_\_\_\_ AG nach Saint Vincent zu verschieben. In diesem Fall müsste man die von der A.\_\_\_\_\_ AG ins Recht gelegten Unterfranchiseverträge wohl als gefälscht bezeichnen; sie hätten einzig dem Zweck gedient, den schweizerischen (und allenfalls den österreichischen) Fiskus zu täuschen und eine Tätigkeit der Unterfranchisenehmer in Österreich vorzuspiegeln. Hätte die ESTV diesen Verdacht tatsächlich gehegt, wäre ihr offengestanden, von Österreich die nötigen Informationen auf dem Amtshilfeweg zu beschaffen (vgl. Art. 26 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. Januar 1974 [DBA-Ö; SR 0.672.916.31]). Dies tat die ESTV nicht.

### **E. 6.4**

Die Beschwerdeführerin konnte plausibel darlegen, dass die Unterfranchisenehmer das für ihre Tätigkeit benötigte Know-how bei der A.\_\_\_\_\_ AG bezogen. Folglich muss nun auch die entsprechende Eingangsleistung bei der A.\_\_\_\_\_ AG als geschäftsmässig begründet akzeptiert werden. Damit war die hierzu notwendige Zahlung der A.\_\_\_\_\_ AG

an die B. \_\_\_\_\_ Ltd. geschäftsmässig begründet.

## **E. 7**

Schliesslich ist auf weitere Vorbringen der ESTV und der Beschwerdeführerin sowie auf Besonderheiten des vorliegenden Falles einzugehen.

### **E. 7.1.1**

Die ESTV weist darauf hin, es sei äusserst fraglich, ob Marken- und andere Rechte wie «A. \_\_\_\_\_ AG» und Rechte an Trainingssystemen überhaupt bestanden und, falls ja, ob diese auch effektiv der B. \_\_\_\_\_ Ltd. zugestanden hätten. Anlässlich einer Recherche im Internet habe jedenfalls kein entsprechender Eintrag festgestellt werden können. Da bei internationalen Verhältnissen, insbesondere bei Beteiligung von Domizilgesellschaften und Gesellschaften in Steuerparadiesen, die Anforderungen an den Nachweis von Aufwendungen erhöht seien, könne im konkreten Fall der eingereichte Franchisevertrag (zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ Ltd.) nicht zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit genügen. Weiter weist die ESTV darauf hin, dass die Beweislast der geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwandes der A. \_\_\_\_\_ AG obliegt. Die ESTV erachtet den Nachweis auf Grund der von der A. \_\_\_\_\_ AG eingereichten Akten als nicht erbracht. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Ausführungen der ESTV seien schlicht aktenwidrig. Würde im Markenregister des Eidgenössischen Institutes für Geistiges Eigentum ([www.swissreg.ch](http://www.swissreg.ch)) nach «A. \_\_\_\_\_ AG» gesucht, ergäbe dies über 500 Treffer.

### **E. 7.1.2**

In der Argumentation der ESTV wird übersehen, dass im vorliegenden Fall der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit, was das Zurverfügungstellen von Know-how betrifft, kaum anders als mit dem von der A. \_\_\_\_\_ AG eingereichten (Franchise)Vertrag zu erbringen ist. Immerhin bestehen - zumindest in der Schweiz - keine Register, die den Eigentümer oder Lizenznehmer von sogenanntem Know-how ausweisen. Das Zurverfügungstellen von Know-how aber stellte die Hauptleistung der B. \_\_\_\_\_ Ltd. an die A. \_\_\_\_\_ AG bzw. der A. \_\_\_\_\_ AG an die Unterfranchisenehmer dar. Eine isolierte und nur auf das Verhältnis zwischen der A. \_\_\_\_\_ AG und der B. \_\_\_\_\_ Ltd. fokussierte Betrachtung greift in diesem Zusammenhang denn auch zu kurz. Vorliegend hat die A. \_\_\_\_\_ AG mit Hilfe diverser Unterlagen (siehe Punkt 3.2 hievor) zweifelsfrei nachgewiesen, dass zwischen ihr und ihren Unterfranchisenehmern Leistungen ausgetauscht wurden, wobei es im Wesentlichen um typische Leistungen einer Franchisegeberin gegenüber Franchisenehmern handelte. Da aber die einzig plausible Annahme darin besteht, dass die A. \_\_\_\_\_ AG die Güter zuvor bei der B. \_\_\_\_\_ Ltd. bezogen hatte, müssen entsprechende Zahlungen der A. \_\_\_\_\_ AG an die B. \_\_\_\_\_ Ltd. als geschäftsmässig begründet gelten (siehe Punkt 6.4 hievor). Damit blieb - entgegen der Ansicht der ESTV - die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit gerade nicht beweislos. Entsprechend stellt sich auch die Frage nicht, wer die entsprechenden Folgen einer Beweislosigkeit zu tragen hätte.

### **E. 7.1.3**

Offensichtlich falsch aber ist die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach eine Suche im schweizerischen Markenregister nach «A. \_\_\_\_\_ AG» über 500 Treffer ergäbe. Gemäss einer Suche nach der ganzen Firma und nicht nach den einzelnen, hierfür verwendeten Wörter (sogenannte Phrasensuche; der Suchbegriff ist in Anführungszeichen

zu setzen), besteht kein entsprechender Eintrag. Ob unter der fraglichen Firma tatsächlich Einträge im Markenregister vorgenommen wurden und Markenrechte bestanden haben, ist für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens aber nicht von Belang. Zum einen verwechselten die Vertragspartner offensichtlich die im Handelsregister eingetragene Firma mit einer Marke oder übersahen, dass ein Eintrag im Handelsregister noch kein Immaterialgüterrecht entstehen lässt. Zum anderen aber bestand der weitaus grösste Teil dessen, was die B.\_\_\_\_\_ Ltd. an die A.\_\_\_\_\_ AG und die A.\_\_\_\_\_ AG sodann an die Unterfranchisenehmer vertraglich übertrugen, ohnehin aus nicht registrierfähigem Know-how.

#### **E. 7.2.1**

Damit bleibt auf den Hinweis der ESTV einzugehen, wonach dem Vertrag zwischen der A.\_\_\_\_\_ AG und der B.\_\_\_\_\_ Ltd. nicht in allen Punkten nachgelebt worden sei. Gemäss Vertragswortlaut hatte die A.\_\_\_\_\_ AG die ihr von der B.\_\_\_\_\_ Ltd. eingeräumten Rechte mit der Sorgfalt eines «ordentlichen Geschäftsmannes» persönlich und unter Einsatz ihrer gesamten Arbeitskraft auszuüben und zu nutzen; sie hatte alle Geschäfte von eigenen Geschäftsräumlichkeiten aus zu tätigen und für die entsprechende Ausstattung, insbesondere für Telefon, Anrufbeantworter, Fax, Computer mit Drucker etc., Sorge zu tragen.

#### **E. 7.2.2**

Dem Wortlaut des Vertrages wurde, wie die ESTV korrekt feststellt, tatsächlich nicht in allen Punkten nachgelebt. Es darf hierbei aber nicht übersehen werden, dass die Verträge offensichtlich von juristischen Laien abgefasst worden sind. Dass dem (Franchise)Vertrag nicht nachgelebt worden ist, ist im Übrigen bereits aus den Erfolgsrechnungen ersichtlich. Dort werden zwar Dritthonorare, nicht aber Personalkosten ausgewiesen, wie dies, wäre die A.\_\_\_\_\_ AG dem Vertrag gefolgt, hätte geschehen müssen. Ob die B.\_\_\_\_\_ Ltd. der A.\_\_\_\_\_ AG das Know-how aus zivilrechtlicher Sicht unter dem Titel eines Franchise-, Mäkler- oder eines anderen Vertrages übertrug, kann für Zwecke der Verrechnungssteuer aber nicht entscheidend sein. Aus der Tatsache allein, dass dem Vertrag nicht in allen Punkten nachgelebt wurde, durfte die ESTV nicht den Schluss ziehen, es hätte keine Übertragung von Know-how stattgefunden. Immerhin lagen, wie gesagt, noch andere Unterlagen im Recht, so insbesondere die Erfolgsrechnungen der Jahre 2001 und 2002 und entsprechende Kontoblätter.

#### **E. 7.3**

Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdeführerin in ihrer Argumentation, wonach die A.\_\_\_\_\_ AG lediglich als Vermittlerin, Treuhänderin oder Inkassostelle der B.\_\_\_\_\_ Ltd. gehandelt habe. Unbestritten ist, dass diesfalls Zahlungen der A.\_\_\_\_\_ AG an die B.\_\_\_\_\_ Ltd. ebenfalls keine Verrechnungssteuern ausgelöst hätten. Die A.\_\_\_\_\_ AG behandelte die Zahlungen an die B.\_\_\_\_\_ Ltd. in ihrer Erfolgsrechnung als Aufwand und wies Leistungen der sogenannten Unterfranchisenehmern als eigenen Ertrag aus. Bereits dies spricht deutlich für Eigen- und nicht für Treuhandgeschäfte. Auch liegen keine Verträge vor, die ein Treuhandverhältnis belegen könnten. Auf Grund der Fakten kann damit nicht davon ausgegangen werden, die A.\_\_\_\_\_ AG habe eine Treuhand-, Vermittler- bzw. Inkassotätigkeit wahrgenommen. In diesem Fall des unbewiesenen Treuhandverhältnisses trägt die Beschwerdeführerin die Folgen der Beweislosigkeit (siehe Punkt 2.5 hievore).

#### **E. 7.4**

Sodann hat die ESTV wiederholt auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 hingewiesen. Das Bundesgericht bestätigte in diesem Fall den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) 2001-068 vom 9. August 2002. Trotz weitgehenden Parallelen zum hier vorliegenden Sachverhalt basierten dort die bei der Gesellschaft abgehenden Zahlungen (Aufwand) im Gegensatz zum hier zu beurteilenden Sachverhalt offensichtlich nicht auf gleich lautenden Verträgen wie die eingehenden Zahlungen (Erträge). Entsprechend konnte die SRK (und ihr folgend auch das Bundesgericht) die abgehenden Zahlungen als geschäftsmässig nicht begründet qualifizieren ohne damit auch den eingehenden Zahlungen die Rechtsgrundlage zu entziehen.

#### **E. 8**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen. Eine Prüfung der Frage, ob die A. \_\_\_\_\_ AG von der B. \_\_\_\_\_ Ltd. beherrscht war und ob es sich bei ihr damit und im Sinne der unter Punkt 2.3 erwähnten Rechtsprechung um eine nahe stehende Dritte handelte, drängt sich bei diesem Ausgang nicht auf. Ebenso erübrigt sich zu prüfen, ob und inwieweit die Beschwerdeführerin auf Grund ihrer vormaligen Eigenschaft als Verwaltungsrätin der A. \_\_\_\_\_ AG im Sinne von Art. 15 VStG mithaftet.

#### **E. 9**

Die Beschwerdeführerin hat als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der dem Bundesverwaltungsgericht einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten. Die ESTV hat der obsiegenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Mit detaillierter Kostennote vom 30. März 2009 hat die Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin für das vorliegende Beschwerdeverfahren Fr. 14'264.85 (inkl. MWST) in Rechnung gestellt. Unter Berücksichtigung der Komplexität des Sachverhalts und der Schwierigkeit der Rechtsfragen erachtet das Bundesverwaltungsgericht die Höhe dieses Betrags als angemessen. Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 14'264.85 (inkl. MWST) auszurichten.

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