

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4313/2007
{T 0/2}

Urteil vom 7. Mai 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

N._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verrechnungssteuer; geldwerte Leistung; Solidarhaftung.

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG in Liquidation (Gesellschaft) wurde 1985 unter einer anderen Firma gegründet. Nach mehrmaliger Firma-, Sitz-, und Zweckänderung erhielt die Gesellschaft im Februar 2001 die bis zum Beginn ihrer Liquidation gültige Firma A. _____ AG; ihr Sitz wurde nach Flums/SG verlegt. Gleichzeitig schied das einzige Verwaltungsratsmitglied aus und wurde durch Frau N. _____ ersetzt. Der Zweck der Gesellschaft bestand ab nun im Betrieb eines internationalen Beratungs- und Verwaltungsunternehmens.

B.

Im März 2004 forderte die ESTV die Gesellschaft auf, Unterlagen zu den Konten «*Ertrag Ausland*», «*Franchise-Gebühren*» und «*Dritthonorare*» einzureichen. In der Folge teilte die ESTV der Gesellschaft mit, sie qualifiziere die A. _____ AG als Domizilgesellschaft, die – ohne in der Schweiz über eine eigene «Organisation» zu verfügen – in eigenem Namen Verträge abschliesse. In Anwendung der Fifty-Fifty-Praxis anerkenne die ESTV maximal 50% der Brutto-Kommissionserträge bzw. der Provisionen pauschal als geschäftsmässig begründeten Aufwand. Da die Gesellschaft in den Jahren 2001 bis 2002 Franchisegebühren von Dritten vereinnahmt und diese grösstenteils an die B. _____ Ltd. in Kingstown, Saint Vincent, weitergeleitet habe, lägen geldwerte Leistungen vor, auf welche 35% Verrechnungssteuern geschuldet seien.

C.

Die Gesellschaft bestritt die Darstellung der ESTV. Die A. _____ AG kaufe bei der B. _____ Ltd. lediglich Know-how ein und verkaufe dieses weiter. Der mit dem Handel erzielte Ertrag rechtfertige es nicht, in der Schweiz eine eigene «Organisation» aufzubauen. Entsprechende Arbeiten erledige ein Treuhandbüro. Schliesslich reichte die A. _____ AG eine Erklärung des Aktionärs der B. _____ Ltd. ein. Darin beteuerte dieser, nicht Aktionär der A. _____ AG zu sein und die Aktionäre der A. _____ AG auch nicht zu kennen. Sodann legte die A. _____ AG einen Mandatsvertrag ins Recht, der ein Treuhandverhältnis zwischen dem in Österreich ansässigen Aktionär der A. _____ AG und einer Treuhandgesellschaft ausweist. Damit sollte zum Ausdruck gebracht werden, dass die A. _____ AG nicht von der B. _____ Ltd. beherrscht werde.

D.

Nach weiteren Korrespondenzen setzte die ESTV die gegenüber der A._____ AG geltend gemachte Verrechnungssteuerforderung in Betreuung und erliess am 22. April 2005 einen formellen Entscheid, gegen welchen die A._____ AG Einsprache erhob.

E.

Während des laufenden Einspracheverfahrens gab die ESTV der A._____ AG davon Kenntnis, dass eine Änderung zu ihren Ungunsten drohe; man habe versehentlich die Fifty-Fifty-Praxis zur Anwendung gebracht, obwohl in Fällen, in denen wie hier die Steuerbarkeit der weitergeleiteten Beträge an sich bestritten werde, deren Aufwandcharakter vollumfänglich nachzuweisen sei.

F.

In der Zwischenzeit schied Frau N._____ aus dem Verwaltungsrat der A._____ AG aus, weshalb das Handelsregisteramt des Kantons St. Gallen die Gesellschaft mangels Organen in Liquidation setzte. Mit Schreiben vom 31. Januar 2007 teilte die ESTV Frau N._____ mit, sie hafte in ihrer Funktion als ehemalige Verwaltungsrätin solidarisch für die Verrechnungssteuern und werde entsprechend in das laufende Einspracheverfahren einbezogen.

G.

Mit Einspracheentscheid vom 23. Mai 2007 bestätigte die ESTV ihren Entscheid vom 22. April 2005 und verfügte sinngemäss, dass:

- die A._____ AG Verrechnungssteuern im Umfang von Fr. 48'078.50 und Verzugszinsen zu 5% auf Fr. 18'379.30 (ab 31. Januar 2002) und 5% auf Fr. 29'699.20 (ab 31. Januar 2003) sowie Betreuungskosten in der Höhe von Fr. 100.-- zu bezahlen habe;
- Frau N._____ für obgenannten Steuerbetrag sowie für Zinsen und Kosten solidarisch hafte;
- die Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. 48'078.50 auf die Leistungsbegünstigten zu überwälzen seien.

Die A._____ AG, so die Begründung der ESTV, sei von der B._____ Ltd. weder als Treuhänderin eingesetzt noch für das Inkasso mandatiert gewesen, sondern vielmehr auf eigene Rechnung tätig

geworden. Die Einnahmen aus dem Franchising habe die A. _____ AG als «*Ertrag Ausland*» verbucht. Weil in der Schweiz das Massgeblichkeitsprinzip gelte und die Handelsbilanz grundsätzlich verbindlich sei, würden diese Erträge der A. _____ AG zugerechnet. Folglich hätten als Aufwand verbuchte «*Dritthonorare*» und die ebenfalls als Aufwand verbuchten und unter dem Titel «*Franchise-Gebühren*» an die B. _____ Ltd. geflossenen Beträge geschäftsmässig begründet zu sein, um steuerlich anerkannt zu werden. Bei internationalen Verhältnissen, insbesondere wenn Domizilgesellschaften und Gesellschaften in Steuerparadiesen im Spiel seien, gälten ohnehin erhöhte Anforderungen an den Aufwandnachweis. Der von der A. _____ AG eingereichte Franchisevertrag genüge diesen Anforderungen nicht. Überdies erwecke der Vertrag den Eindruck, nur auf dem Papier Bestand zu haben. Aufgrund der gesamten Umstände müsse die ESTV deshalb annehmen, dass die von der A. _____ AG an die B. _____ Ltd. bezahlten «*Franchise-Gebühren*» für das Jahr 2001 und 2002 im Umfang von Fr. 137'367.20 ihren Grund im Beteiligungsverhältnis hätten und somit an Aktionäre oder diesen nahe stehende Dritte geleistet worden seien. Entsprechend seien die Zahlungen mit 35% Verrechnungssteuern zu belegen, was bei einem Betrag von Fr. 137'367.20 einer Verrechnungssteuerschuld von Fr. 48'078.50 entsprach.

H.

Gegen den Einspracheentscheid vom 23. Mai 2007 erhob Frau N. _____ (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 25. Juni 2007 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheides. Eventualiter verlangt sie die Rückweisung der Streitsache an die Vorinstanz zwecks weiterer Abklärung des Sachverhalts und Neuurteilung; alles unter Kosten und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

H.a Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin aus, Herr X. _____ sei einziger Aktionär und wirtschaftlich Berechtigter der A. _____ AG gewesen. Zwischen der A. _____ AG und der B. _____ Ltd. habe ein Franchisevertrag bestanden, dessen Gegenstand der Vertrieb eines von der B. _____ Ltd. entwickelten Coaching- und Trainingssystems für den Bereich der Unternehmensberatung und das entsprechende, anschliessende Inkasso gewesen sei. Einziger wirtschaftlich Berechtigter an der B. _____ Ltd. sei ein Herr Y. _____ gewesen. Herr X. _____ und Herr Y. _____ würden einander nicht kennen. Keiner sei jeweils an der Gesellschaft des ande-

ren beteiligt oder wirtschaftlich daran berechtigt gewesen. Die A._____ AG habe der B._____ Ltd. lediglich Unterfranchisenehmer vermittelt. Das Durchführen von Trainings am Endkunden sei nicht Gegenstand dieses Vertrages gewesen.

H.b Die Unterfranchisenehmer der A._____ AG hätten ihre Rechte und Pflichten aus dem Vertrag mit der A._____ AG abgeleitet. Damit die A._____ AG diese Rechte überhaupt an die Unterfranchisenehmer habe weitergeben können, sei es notwendig gewesen, dass die A._____ AG die Rechte vorgängig von der B._____ Ltd. übertragen erhalten habe. Beim Verhältnis zwischen der A._____ AG und der B._____ Ltd. habe man den Franchisevertrag einem Mäklervertrag vorgezogen. Denn es hätten Befürchtungen bestanden, dass potentielle österreichische Unterfranchisenehmer auf einen Vertragsabschluss direkt mit der B._____ Ltd. aufgrund der grossen Distanz zu dieser und der komplett anderen Jurisdiktion (in Saint Vincent) hätten verzichten können. Letztlich sei aber der «Franchisevertrag» mit der B._____ Ltd. dennoch ein Vermittlungs- und kein typischer Franchisevertrag gewesen. Im Übrigen hätte sich die ESTV anlässlich der Buchprüfung davon überzeugen können, dass sich die Unterfranchisenehmer jeweils direkt mit der B._____ Ltd. in Verbindung gesetzt, spezifische Bestellungen zur Abwicklung des Unterfranchisevertrages bei ihr aufgegeben und Instruktionen, Unterlagen, Geräte etc. direkt von ihr erhalten hätten.

H.c Bezüglich der Vergütung habe folgende Regelung bestanden: Für die Nutzung der «Immaterialgüterrechte» habe die A._____ AG der B._____ Ltd. pro neuen Unterfranchisenehmer eine Einstiegsgebühr in der Höhe von 250'000.-- österreichischen Schilling (ATS) bezahlt. Die A._____ AG habe bei den Unterfranchisenehmern etwas mehr, nämlich ATS 261'445.70, einverlangt. Die Differenz sei der A._____ AG verblieben. Während der nachfolgenden Vertragsabwicklung habe die B._____ Ltd. der A._____ AG 10% der Franchisegebühren als Provision überlassen.

I.

Die ESTV schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 10. September 2007 auf die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin räume selber ein, dass die A._____ AG gar nicht in der Lage gewesen sei, die im Franchisevertrag festgehaltenen Pflichten einer Franchisenehmerin zu erfüllen. Sie habe den ihr obliegenden Nach-

weis dafür, dass die Zahlungen an die B._____ Ltd. geschäftsmässig begründet gewesen seien, nicht erbringen können.

J.

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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.

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).

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.

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.

1.5 Nicht zulässig ist hingegen, dass die (behaupteterweise) solidarisches 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.

2.

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).

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).

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.).

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).

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 Steuerbe-

hörden, 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).

3.

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 Aufwandposten 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.

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.

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).

4.

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».

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.

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.

5.

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.

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.

6.

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.

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. ausgerichte-

ten 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).

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 Amtshilfegeweg 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.

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.

7.

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

7.1

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) nach «A._____ AG» gesucht, ergäbe dies über 500 Treffer.

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.

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.

7.2

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» per-

sönlich 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.

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.

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 hievor).

7.4 Sodann hat die ESTV wiederholt auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 hingewiesen. Das Bundesge-

richt 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.

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.

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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen und der vorinstanzliche Einspracheentscheid aufgehoben.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils erstattet.

3.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 14'264.85 zu entrichten.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Urban Broger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand am 8. Mai 2009