STRK.2016.64

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 23. November 2017

Mitwirkende	Dr. Peter Rickli (Vorsitz), Jacqueline Landmann, Dr. Ursula Schneider-Fuchs, lic. iur. Debora von Orelli und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**X GmbH, Zweigniederlassung B (Vertrieb Schweiz)** […] vertreten durch A AG, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2010 bis pro 2012 (Ermittlung des Reingewinns, Angemessenheit der verrechneten Aufwände [“Dealing-at-Arm’s-Length-Prinzip”], Verrechnungspreismethoden, Verteilung der objektiven Beweislast; §§ 68, 69 StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, die seit 2016 in B domizilierte X GmbH, Zweigniederlassung B (Vertrieb Schweiz) bzw. ehemalige X GmbH, Zweigniederlassung Basel (Vertrieb Schweiz) mit Domizil in Basel, deklarierte in der Steuererklärung pro 2010 unter Ziffer B. 1.1 einen Reingewinn vor Verlustverrechnung von CHF 488‘224.00. Nach Verrechnung mit Verlustüberschüssen in Höhe von CHF 78‘338.00 (aus Steuerperiode 2006) und CHF 171‘478.00 (aus Steuerperiode 2009), gesamthaft CHF 249‘816.00, wies die Rekurrentin in der Steuererklärung pro 2010 unter Ziffer B. 4 einen steuerbaren Reingewinn von CHF 238‘408.00 aus. Des Weiteren deklarierte sie unter Ziffer D. 2 ein steuerbares Gesamtkapital von CHF 92‘500.00 und unter Ziffer A. 1.1 ein steuerbares Kapital am Ende der Vorperiode (nachfolgend Verhältniskapital) von CHF 89‘900.00. In der Steuererklärung pro 2011 deklarierte die Rekurrentin unter Ziffer B. 1.1 einen Reingewinn von CHF 333‘941.00 und unter Ziffer B. 4 einen steuerbaren Reingewinn von CHF 333‘941.00. Ausserdem wies sie unter Ziffer D. 2 ein steuerbares Gesamtkapital von CHF 50‘800.00 und unter Ziffer A. 1.1 ein Verhältniskapital von CHF 92‘500.00 aus. In der Steuererklärung pro 2012 deklarierte die Rekurrentin unter Ziffer B. 1.1 einen Reingewinn von CHF 102‘015.00 und unter Ziffer B. 4 einen steuerbaren Reingewinn von CHF 102‘015.00. Zudem deklarierte sie unter Ziffer D. 2 ein steuerbares Gesamtkapital von CHF 65‘100.00 und unter Ziffer A. 1.1 ein Verhältniskapital von CHF 50‘800.00. Die Rekurrentin machte in der Steuerperiode 2010 unter anderem Forschungskosten im Zusammenhang mit Kostenumlageverträgen (sog. Cost Sharing Agreements) zwischen Gesellschaften des C-Konzerns (nachfolgend Konzern) in Höhe von CHF 194'268.55, in der Steuerperiode 2011 in Höhe von CHF 384‘057.55 und in der Steuerperiode 2012 in Höhe von CHF 291‘265.05 als geschäftsmässig begründeten Aufwand geltend.

Die Steuerverwaltung kündigte der Rekurrentin mit Schreiben vom 13. August 2014 an, sie plane die Forschungskosten, welche der Rekurrentin vom Konzern im Zeitraum 2009 bis 2012 in Höhe von insgesamt CHF 1‘098‘152.00 zugewiesen worden seien, aufzurechnen. Dies begründete sie damit, dass unter Anwendung anerkannter Verrechnungspreisgrundsätze im Zeitraum 2002 bis 2012 ein kombinierter steuerbarer Mindestgewinn der Rekurrentin und der damaligen F GmbH von rund CHF 2‘900‘000.00 zu erwarten gewesen wäre, im vorgenannten Zeitraum gemäss Steuererklärungen jedoch lediglich CHF 1‘467‘864.00 zu besteuern gewesen wären. Die Ursache für das ungenügende Ergebnis fände sich im Vertriebsbereich der Rekurrentin und der ungenügenden Marge in Verbindung mit hohen Kosten, welche der Konzern der Rekurrentin aufbürde.

Gemäss Veranlagungsprotokoll vom 29. September 2014 zur Veranlagungsverfügung vom 3. Oktober 2014 für die Steuerperiode 2010 rechnete die Steuerverwaltung die deklarierten Forschungskosten von CHF 194‘268.00 mit der Begründung einer ungenügenden Gewinnmarge als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen auf und setzte einen Gesamtgewinn des Geschäftsjahres in Höhe von CHF 682‘492.00 fest. Die noch nicht mit Gewinn verrechneten Verlustüberschüsse wurden auf CHF 21‘254.00 festgesetzt. Die Steuerverwaltung setzte den steuerbaren Reingewinn zu den kantonalen Steuern pro 2010 demnach auf CHF 661‘238.00 fest. Ausserdem korrigierte sie das steuerbare Gesamtkapital auf CHF 119‘200.00 und das Verhältniskapital auf CHF 112‘800.00. Gemäss Veranlagungsprotokoll vom 29. September 2014 zur Veranlagungsverfügung vom 3. Oktober 2014 für die Steuerperiode 2011 rechnete die Steuerverwaltung die deklarierten Forschungskosten von CHF 384‘057.00 mit der Begründung einer ungenügenden Gewinnmarge als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen auf und setzte einen steuerbaren Reingewinn in Höhe von CHF 717‘998.00 fest. Zudem korrigierte sie das steuerbare Gesamtkapital auf CHF 51‘500.00 und das Verhältniskapital auf CHF 119‘200.00. Gemäss Veranlagungsprotokoll vom 29. September 2014 zur Veranlagungsverfügung vom 3. Oktober 2014 für die Steuerperiode 2012 rechnete die Steuerverwaltung die deklarierten Forschungskosten von CHF 291‘265.00 mit der Begründung einer ungenügenden Gewinnmarge als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen auf und setzte einen steuerbaren Reingewinn in Höhe von CHF 393‘280.00 fest. Das steuerbare Gesamtkapital wurde auf CHF 65‘100.00 festgesetzt. Zudem korrigierte sie das Verhältniskapital auf CHF 51‘500.00.

B. Mit Schreiben vom 31. Oktober 2014 erhob die Rekurrentin Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen vom 3. Oktober 2014. Sie beantragte, dass die vorgenannten Verfügungen aufzuheben seien und die Rekurrentin gestützt auf die folgenden Faktoren zu veranlagen sei: Für die kantonalen Steuern pro 2010 sei ein Kapital bzw. Vermögen (nachfolgend steuerbares Gesamtkapital) in Höhe von CHF 119‘000.00, ein (steuerbarer) Reingewinn nach Verlustverrechnung in Höhe von CHF 238‘400.00 und ein Verhältniskapital in Höhe von CHF 112‘800.00 festzusetzen; für die kantonalen Steuern pro 2011 sei ein steuerbares Gesamtkapital in Höhe von CHF 51‘000.00, ein (steuerbarer) Reingewinn in Höhe von CHF 333‘900.00 und ein Verhältniskapital in Höhe von CHF 119‘000.00 festzusetzen; für die kantonalen Steuern pro 2012 sei ein steuerbares Gesamtkapital in Höhe von CHF 65‘000.00, ein (steuerbarer) Reingewinn in Höhe von CHF 102‘000.00 und ein Verhältniskapital in Höhe von CHF 51‘500.00 festzusetzen. Eventualiter sei die Rekurrentin gestützt auf die folgenden Faktoren zu veranlagen: Für die kantonalen Steuern pro 2010 sei ein steuerbares Gesamtkapital in Höhe von CHF 119‘000.00,

ein (steuerbarer) Reingewinn nach Verlustverrechnung in Höhe von CHF 562‘300.00 und ein Verhältniskapital in Höhe von CHF 112‘800.00 festzusetzen; für die kantonalen Steuern pro 2011 sei ein steuerbares Gesamtkapital in Höhe von CHF 51‘000.00, ein (steuerbarer) Reingewinn in Höhe von CHF 630‘400.00 und ein Verhältniskapital in Höhe von CHF 119‘000.00 festzusetzen; für die kantonalen Steuern pro 2012 sei ein steuerbares Gesamtkapital in Höhe von CHF 65‘000.00, ein (steuerbarer) Reingewinn in Höhe von CHF 327‘700.00 und ein Verhältniskapital in Höhe von CHF 51‘500.00 festzusetzen. Zur Begründung des Hauptantrages führte die Rekurrentin aus, sie habe weder eine ungenügende Gewinnmarge erzielt noch lägen Dauerverluste vor. Die Kostenumlage zwischen dem Stammhaus und der Rekurrentin haben stets den Richtlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), insbesondere den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, entsprochen, weshalb auf die Aufrechnungen der Forschungskosten im Rahmen der Festlegung des steuerbaren Reingewinns zu verzichten sei. Den Eventualantrag begründete die Rekurrentin damit, dass die Steuerverwaltung bei der Aufrechnung der bestrittenen, als geschäftsmässig nicht begründeten Forschungskosten die zusätzlichen Steuerrückstellungen nicht gewährt habe, was es nachzuholen gelte, falls dem Hauptantrag nicht Folge geleistet werden sollte. Die Rekurrentin reichte zusammen mit der Begründung eine Übersicht zu Steuerzwecken betreffend die Gewinnentwicklung und die Kostenumlage im Vergleich zu europäischen Ländergesellschaften des Konzerns ein.

Mit Entscheid vom 29. März 2016 betreffend die Steuerperioden 2010, 2011 und 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache im Hauptantrag ab. Im Eventualantrag hiess die Steuerverwaltung die Einsprache gut und gewährte die Aufwendungen für die Steuerrückstellung von CHF 98‘816.00 für die Steuerperiode 2010, von CHF 87‘488.00 für die Steuerperiode 2011 sowie von CHF 65‘476.00 für die Steuerperiode 2012 und damit die Reduktion des steuerbaren Gewinns im selben Ausmass je Steuerperiode. Die Abweisung der Einsprache im Hauptantrag begründete sie im Wesentlichen damit, dass aufgrund der Dauerverluste der Rekurrentin im Zeitraum 2003 bis 2012 erstellt sei, dass die Forschungskosten, welche der Rekurrentin vom Konzern im vorgenannten Zeitraum aufgebürdet worden seien, wirtschaftlich untragbar gewesen seien und einem Drittvergleich nicht entsprechen würden. Ein Dritter hätte spätestens 2004, als sich die kumulierten Verluste auf CHF 1‘011‘579.00 belaufen hätten, eine höhere Bruttomarge verlangt oder die Übernahme der verlustbringenden Kosten verweigert. Auch nach den Gewinnen der Rekurrentin in den Jahren 2010 bis 2012 verbleibe ein kumulierter Verlust in Höhe

von CHF 907‘510.00, weshalb die Forschungskosten für die noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Jahre 2009 bis 2012 aufzurechnen seien.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 29. April 2016. Die Rekurrentin beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 29. März 2016 aufzuheben und die Steuerfaktoren wie folgt neu festzulegen: In Bezug auf die kantonalen Steuern pro 2010 sei die Rekurrentin gestützt auf ein steuerbares Gesamtkapital in Höhe von CHF 119‘000.00, einen (steuerbaren) Reingewinn nach Verlustverrechnung in Höhe von CHF 238‘400.00 und ein Verhältniskapital in Höhe von CHF 112‘800.00 zu veranlagen; in Bezug auf die kantonalen Steuern pro 2011 sei die Rekurrentin gestützt auf ein steuerbares Gesamtkapital in Höhe von CHF 51‘000.00, einen (steuerbaren) Reingewinn in Höhe von CHF 333‘900.00 und ein Verhältniskapital in Höhe von CHF 119‘200.00 zu veranlagen; in Bezug auf die kantonalen Steuern pro 2012 sei die Rekurrentin gestützt auf ein steuerbares Gesamtkapital in Höhe von CHF 65‘000.00, einen (steuerbaren) Reingewinn in Höhe von CHF 102‘000.00 und ein Verhältniskapital in Höhe von CHF 51‘500.00 zu veranlagen.

In ihrer Vernehmlassung vom 24. Juni 2016 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses unter Kostenfolgen.

In ihrer Replik vom 30. August 2016 hält die Rekurrentin an ihren Anträgen fest.

Mit Duplik vom 7. September 2016 hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag auf Abweisung des Rekurses unter Kostenfolgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 29. März 2016 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 29. April 2016 (Datum des Poststempels: 29. April 2016) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 29. März 2016 betreffend die kantonalen Steuern pro 2010 bis 2012 aufzuheben und in der Steuerperiode 2010 einen steuerbaren Reingewinn in Höhe von CHF 238‘400.00, in der Steuerperiode 2010 einen steuerbaren Reingewinn in Höhe von CHF 333‘900.00 sowie in der Steuerperiode 2012 einen steuerbaren Reingewinn in Höhe von CHF 102‘000.00 festzusetzen.

   b) Umstritten ist, ob die von der Rekurrentin in der Steuerperiode 2010 deklarierten Forschungskosten im Zusammenhang mit den Kostenumlageverträgen in Höhe von insgesamt CHF 194'268.55, in der Steuerperiode 2011 in Höhe von insgesamt CHF 384‘057.55 und in der Steuerperiode 2012 in Höhe von insgesamt CHF 291‘265.05 von der Steuerverwaltung zu Recht aufgerechnet wurden und in der Steuerperiode 2010 der deklarierte Verlustvortrag in Höhe von CHF 249‘816.00 von der Steuerverwaltung im Umfang von CHF 228‘562.00 zu Recht verweigert bzw. lediglich im Umfang von CHF 21‘254.00 zur Verlustverrechnung zugelassen wurde. Gegenstand des Verfahrens ist somit einzig die Höhe des Steuerfaktors Reingewinn der Steuerperioden 2010, 2011 und 2012. Unstrittig und daher nicht Gegenstand des Verfahrens ist die Höhe des steuerbaren Gesamtkapitals bzw. des Verhältniskapitals je vorgenannte Steuerperiode.

3. a) Gemäss § 68 StG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn wird gemäss § 69 Abs. 1 StG ermittelt auf Grund des Saldos der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a). Er wird erhöht um alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und

verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b, Ziffer 5).

b) aa) Aufwand ist geschäftsmässig begründet, wenn er aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheint. Das ist dann der Fall, wenn ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zum erzielten Ertrag besteht. Steuerlich ist demnach alles geschäftsmässig begründet, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zu den Unkosten gerechnet werden kann (Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Basel 2017, Art. 58 N 186).

bb) Bei verdeckten Gewinnausschüttungen handelt es sich um geldwerte Leistungen und Vorteile, die ohne entsprechende Gegenleistungen an Personen gewährt werden, die unmittelbar oder mittelbar mit der juristischen Person beteiligungsrechtliche Beziehungen haben. Dem Beteiligten oder einer diesem nahestehenden Person werden Leistungen – sei dies durch eigentliche Ausschüttungen oder Gewinnvorwegnahmen – erbracht, welche im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht gewährt würden (statt vieler: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 58 N 95 mit weiteren Hinweisen). Massgebend ist das sog. «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» bzw. der Drittvergleich, mit anderen Worten ist zu prüfen, wie gegenüber einem unbeteiligten Dritten gehandelt worden wäre (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 98). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen, wenn die Ausrichtung einer Leistung ohne angemessene Gegenleistung erfolgt, direkt oder indirekt ein Anteilsinhaber oder eine ihm nahestehende Person begünstigt wird und dies für die handelnden Organe erkennbar ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 99 mit Hinweis auf BGE 131 II 593 E. 5.1; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 222 mit weiteren Hinweisen). Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss wesentlich bzw. offensichtlich sein, d.h. die Gegenleistung des Dritten muss der Leistung der Gesellschaft in einem solchen Ausmass nicht entsprechen, dass die Gesellschaft von unbeteiligten Dritten in jedem Fall eine höhere Gegenleistung verlangen würde und dies nach den Marktverhältnissen auch tun könnte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 102 mit weiteren Hinweisen; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 222 mit weiteren Hinweisen).

cc) Entscheidend für die Qualifikation einer verdeckten Gewinnausschüttung ist unter anderem die Frage der Angemessenheit zwischen Leistung und Gegenleistung. Dies gilt gleichermassen bei der Beurteilung von Transaktionen beim Vorliegen

gruppeninterner Leistungsbeziehungen. Die monetäre Bewertung von Transaktionen zwischen verbundenen Gesellschaften erfolgt regelmässig mittels sog. Verrechnungspreise, wobei per Kalkulation ein Wertansatz für innerbetrieblich oder gruppenintern erstellte Leistungen ermittelt wird. Solche Transaktionen werden steuerlich nur insoweit anerkannt, als sie zu einem marktkonformen Preis abgewickelt werden. Sowohl im baselstädtischen wie auch schweizerischen Steuerrecht finden sich keine eigenen spezifischen Rechtsvorschriften bezüglich der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung resp. der Bestimmung und Berichtigung von Verrechnungspreisen bei Konzerngesellschaften. In der Praxis hat jedoch der im Rahmen von verdeckten Gewinnausschüttungen weiter konkretisierte Begriff der «geschäftsmässigen Begründetheit» die Funktion des Drittvergleichs übernommen. Für die Überprüfung von Verrechnungspreisen gilt dementsprechend ebenso die Massgeblichkeit des Drittvergleichs (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 226 f. mit weiteren Hinweisen).

c) Gemäss Lehre und Rechtsprechung ist der steuerlich massgebende Verrechnungspreis primär aufgrund eines marktorientierten Vergleichspreises zu ermitteln, wobei bei Dienstleistungen auf den Marktwert abzustellen ist (Brülisauer/ Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 239 mit Hinweis auf BGE 138 II 57 E. 3.1, publ. in: StE 2012 B 24.4 Nr. 80). Bei Fehlen eines für die jeweilige Transaktion massgebenden freien Marktes werden in der Praxis die von der OECD aufgestellten Grundsätze und Methoden herbeigezogen (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 229 und 241; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 104). Nebst der Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreis- oder Absatzmethode und der Kostenaufschlagsmethode kommen in der Praxis weitere Methoden zur Anwendung (vgl. zum Ganzen Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 241 mit weiteren Hinweisen). Die aufgeführten Methoden sind weder abschliessend noch als Numerus Clausus zu verstehen. Es steht der steuerpflichtigen Person offen, je nach Sachverhalt die geeignetste, d.h. sachgerechteste Methode zur Anwendung zu bringen. Entscheidend ist, dass ein Resultat erreicht wird, das wirtschaftlich vertretbar und vernünftig ist (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 241 f. mit weiteren Hinweisen).

d) Bei Dienstleistungen unter verbundenen Unternehmen, können die damit zusammenhängenden Kosten weiterverrechnet werden, soweit diese Leistungen auch zwischen unabhängigen Gesellschaften gegen Entgelt erbracht würden. Von diesem Dienstleistungsbegriff kann namentlich die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit einer Konzerngesellschaft umfasst sein. Die damit zusammenhängenden effektiven Kosten können den leistungsempfangenden Gesellschaften entweder direkt zugerechnet oder nach Massgabe des geschätzten Vorteils bzw. Nutzens verteilt

werden (sog. Kostenallokation). Ebenso anerkannt ist die Verteilung der Kosten nach einem fixen Schlüssel oder die Aufrechnung eines Zuschlags auf die Herstellungskosten von Produkten der leistungsempfangenden Gesellschaften (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 105). Die direkte Zurechnung von Kosten setzt voraus, dass die erbrachten Leistungen den einzelnen leistungsempfangenden Gesellschaften eindeutig zuordenbar sind, mit anderen Worten müssen die Dienstleistungen auf die individuellen Bedürfnisse dieser Gesellschaften abzielen. Wenn es sich um globale oder regionale Dienstleistungen handelt und diese im gemeinsamen Interesse und zum gemeinsamen Nutzen einer Vielzahl von Konzerngesellschaften erbracht werden, kommt in der Praxis regelmässig die indirekte Verrechnung zur Anwendung, um eine nutzungs- bzw. verursachergerechte Kostenallokation anzustreben. Anerkannt bei der indirekten Verrechnung ist, dass die effektiv angefallenen Aufwendungen für die Erbringung von Dienstleistungen basierend auf dem Umsatz der einzelnen leistungsempfangenden Gesellschaften umgelegt werden können (vgl. zum Ganzen Brügger/Bonvin, Kreisschreiben Nr. 4 der Eidg. Steuerverwaltung vom 19. März 2004 zur Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften: Konsequente Anwendung des Arm's Length-Prinzips?, publ. in: StR 59/2004 S. 342).

4. a) aa) Betreffend Beweislast stellt sich die Frage, wer die Folgen zu tragen hat, wenn die Beweiserhebung nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führt (Beweislosigkeit). Die Antwort folgt aus der objektiven Beweislast. Das Urteil hat zuungunsten derjenigen Partei zu lauten, die die Beweislast trägt, d.h. die zu deren Gunsten sprechende beweislos gebliebene Tatsache ist als nicht verwirklicht zu betrachten (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 N 27). In analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) trägt auch im Steuerrecht derjenige die Beweislast, welcher aus einer behaupteten, aber unbewiesen gebliebenen Tatsache hätte Rechte ableiten können. Nach Lehre und Rechtsprechung trägt demzufolge die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen, die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5; 133 II 153 E. 4.3; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2015.28 vom 16. Juni 2015, E. 5.2; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 N 28; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 519; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 77 f.). Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 516).

bb) Für die Beweislastverteilung im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen ist zu differenzieren, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung gegenübersteht oder ob bei Vorhandensein einer Gegenleistung lediglich die Angemessenheit zwischen den gegenseitigen Leistungen umstritten ist. Im letzteren Fall, d.h. wenn ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung strittig ist, liegt die Beweislast für das behauptete Missverhältnis bei der Steuerverwaltung, mit anderen Worten besteht eine natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 109). Dies gilt grundsätzlich ebenso bei Verrechnungspreisen. Die Steuerbehörden müssen beweisen, dass die Verrechnungspreise nicht dem Drittvergleich standhalten (Brügger/Bonvin, a.a.O., S. 344 f.).

b) aa) Die Steuerverwaltung rechnete die deklarierten Forschungskosten im Zusammenhang mit den Kostenumlageverträgen in der Steuerperiode 2010 bis 2012 vollumfänglich auf bzw. setzte die Verlustüberschüsse in der Steuerperiode 2010 abweichend zum deklarierten Wert fest. Insgesamt belaufen sich die Aufrechnungen bzw. die Nichtanerkennung der Verlustvorträge über sämtliche der vorgenannten Steuerperioden auf CHF 1‘058‘152.00. Dies begründet die Steuerverwaltung in der Hauptsache damit, dass die Forschungskosten, welche die Rekurrentin im Zeitraum 2003 bis 2012 im Konzern habe übernehmen müssen, aufgrund der Dauerverlustsituation der Rekurrentin wirtschaftlich nicht tragbar gewesen seien und demnach einem Drittvergleich nicht standhalten würden. Die Rekurrentin habe in dem für die Steuerverwaltung überblickbaren Zeitraum immer kumulierte Verluste ausgewiesen. Gleichzeitig seien der Rekurrentin im Zeitraum 2003 bis 2012 Forschungskosten in Höhe von insgesamt CHF 2‘191'331.00 verrechnet worden. Ohne die Belastung mit Forschungskosten wäre die Rekurrentin profitabel gewesen. Der Rekurrentin sei vom Konzern nicht eine Bruttomarge gewährt worden, welche angesichts der Verluste nötig gewesen wäre und insbesondere ihrem Funktions- und Risikoprofil entsprochen hätte. Es sei an der Rekurrentin zu beweisen, dass die Forschungskosten geschäftsmässig begründet gewesen seien. Die Rekurrentin hält im Wesentlichen dagegen, dass einerseits keine Dauerverlustsituation, wie von der Steuerverwaltung behauptet, vorgelegen habe, die Gewinnentwicklung während des Zeitraums 2003 bis 2012 stets dem wirtschaftlich herrschenden, schwierigen Umfeld entsprochen habe und vorliegend lediglich die Jahre 2009 bis 2012 massgeblich seien. Ausserdem seien die anwendbaren OECD-Richtlinien fortwährend eingehalten worden.

bb) Die Steuerverwaltung stützt sich bei der Beurteilung der Dauerverlustsituation auf den Zeitraum 2003 bis 2012, wobei sie gemäss ihrer Vernehmlassung vom 24. Juni 2016 Einsicht bis in das Jahr 1997 genommen habe. Demgegenüber be-

trachtet die Rekurrentin den Zeitraum 2003 bis 2013 für massgeblich. Gemäss Steuerverwaltung seien zwischen 2003 und 2012 stets kumulierte Verluste ausgewiesen worden, welche sich per Ende Steuerperiode 2012 auf CHF 907‘510.00 belaufen würden. Die Rekurrentin dagegen legt in der eingereichten Übersicht die Gewinnentwicklung zwischen 2003 und 2013 dar. Gemäss der Aufstellung der Rekurrentin resultierte – im Sinne einer Gesamtbetrachtung – im vorgenannten Zeitraum ein Gesamtverlust von CHF 64‘827.00, welcher auf das europaweit und branchenübergreifend schwierige Geschäftsjahr 2009 zurückzuführen sei. Ohne das Geschäftsjahr 2009 würde in der Gesamtperiode 2003 bis 2013 ein Gewinn von CHF 355‘551.00 resultieren. Der Rekurrentin ist vorliegend insofern zu folgen, als für die Beurteilung, ob eine Dauerverlustsituation vorgelegen hat, letztlich nur auf den Zeitraum 2003 bis 2012 abzustellen ist und Verluste aus der Zeit davor, als die Rekurrentin noch in Zürich domiziliert war, unberücksichtigt zu bleiben haben. Einerseits sind die Hintergründe bzw. Ursachen der Verluste, die aus der Zeit vor dem Sitzwechsel von Zürich nach Basel angefallen sind, und der übernommenen vorhandenen Verlustvorträge, die im Zeitpunkt der Sitzverlegung unbestrittenermassen CHF 818‘930.00 betragen haben, weder ersichtlich noch ist ein kausaler Zusammenhang mit den verrechneten Forschungskosten erkennbar, mit anderen Worten ist nicht erstellt, dass die Verluste im Zeitraum vor der Sitzverlegung auf die Belastung mit unverhältnismässig hohen Forschungskosten zurückzuführen sind. Die Steuerverwaltung stellt in ihrer Vernehmlassung vom 24. Juni 2016 sodann den ausgewiesenen Ergebnissen der Rekurrentin zwischen den Jahren 2003 bis 2012 auch nur die verrechneten Forschungskosten desselben Zeitraums gegenüber. Massgebend sind demnach lediglich die Ergebnisse der Jahre 2003 bis 2012. Die Rekurrentin erzielte in diesem Zeitraum folgende Jahresergebnisse: CHF 65‘267.00 (2003), CHF -257‘916.00 (2004), CHF 39‘958.00 (2005), CHF -361‘757.00 (2006), CHF -187‘737.00 (2007), CHF 109‘804.00 (2008), CHF -420‘378.00 (2009), CHF 488‘224.00 (2010), CHF 333‘941.00 (2011) und CHF 102‘015.00 (2012). Die Ergebnisse des vorgenannten Zeitraums, deren Höhe nicht strittig ist, führen zu einem Gesamtverlust in Höhe von CHF 88‘579.00. Dieser Betrag ist für die Beurteilung der Dauerverlustsituation massgebend. Die vor der Sitzverlegung nach Basel aufgelaufenen Verluste bzw. die aus Zürich übernommenen Verlustvorträge haben für die Beurteilung der Dauerverlustsituation unbeachtlich zu bleiben.

cc) Gemäss Steuerverwaltung seien die Dauerverluste das Kernproblem gewesen. Die Forschungskosten, welche die Rekurrentin zu übernehmen hatte und sich im Zeitraum 2003 bis 2012 auf insgesamt CHF 2‘192‘331.00 belaufen hätten, wären nur tragbar gewesen, wenn der Rekurrentin eine grössere Bruttomarge gewährt worden wäre bzw. es sei offensichtlich, dass die Forschungskosten entscheidend

zum Gesamtverlust beigetragen hätten. Diese Argumente der Steuerverwaltung vermögen nicht zu überzeugen. Einerseits kann bei kumulierten Ergebnissen in Höhe von CHF -88‘579.00 während des Zeitraums 2003 bis 2012 nicht ohne Weiteres auf eine Dauerverlustsituation rückgeschlossen werden. Die Rekurrentin hat lediglich in den Jahren 2004, 2006, 2007 und 2009 ein negatives Ergebnis ausgewiesen. Die Verluste in diesen Jahren werden durch die Rekurrentin mit den Argumenten der Anlaufphase im Nachgang an die Sitzverlegung im Jahr 2003, der gestiegenen Rohstoff- und Produktionskosten in den Jahren 2004, 2006 und 2007 sowie der Finanzkrise im Jahr 2009 glaubwürdig begründet. Andererseits ist aufgrund der Akten ersichtlich, dass in den vorgenannten verlustreichen Jahren nicht (ausschliesslich) die verrechneten Forschungskosten ursächlich hierfür gewesen sein können. Dies ist insbesondere daran erkennbar, dass die Rekurrentin in den Jahren 2004, 2006 und 2009 ebenso negative Ergebnisse ausgewiesen hätte, wären in diesen Jahren keine oder geringere Forschungskosten verrechnet worden. Da eine Dauerverlustsituation während des Zeitraums 2003 bis 2012, wie von der Steuerverwaltung behauptet, nicht vorgelegen und die Rekurrentin vielmehr in den Steuerperioden 2003 bis 2012 mehrheitlich Gewinne ausgewiesen hat, geht das Vorbringen der Steuerverwaltung, die verrechneten Forschungskosten würden einem Drittvergleich nicht entsprechen, fehl. Dementsprechend besteht kein Anlass, die Forschungskosten aufzurechnen.

c) Der Vollständigkeit halber soll an dieser Stelle erwähnt werden, dass die von der Steuerverwaltung angeführte Methode im vorliegenden Fall nicht zu überzeugen vermag. Gemäss Ansicht der Steuerverwaltung wäre zu erwarten gewesen, dass die Rekurrentin während des Zeitraums 2002 bis 2012 eine durchschnittliche Gewinnmarge von mindestens 2 % hätte erzielen können. Um eine jährliche Gewinnmarge von annäherungsweise 2 % über den vorgenannten Zeitraum zu erreichen, sollen die Forschungskosten der noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Jahre 2009 bis 2012 vollumfänglich aufgerechnet werden. Damit würde die erwartete kombinierte Gewinnmarge der Rekurrentin (2 %) sowie der F GmbH (5 %) annäherungsweise erreicht. Diese Methode lässt namentlich sowohl individuelle Umstände der steuerpflichtigen Person wie auch objektive Gegebenheiten unberücksichtigt. Aufgrund der erfolgreichen, gewinnbringenden Vertriebstätigkeit in den Jahren 2010 bis 2012 erscheint es plausibel, dass die Rekurrentin die konzernweit erbrachten Forschungs- und Entwicklungsdienstleistungen direkt oder indirekt in Anspruch genommen hat bzw. diese Dienstleistungen unter anderem in ihrem Interesse und zu ihrem Nutzen erbracht worden sind, weshalb die Verrechnung einer Gegenleistung hierfür grundsätzlich geschäftsmässig begründet ist. Die von der Rekurrentin zur Anwendung gebrachte Methode macht die Umlage der Forschungskosten von den erzielten Um-

satzerlösen abhängig und berücksichtigt hierfür einen konzernweit einheitlichen Verteilschlüssel. Durch die Umsatzbezogenheit vermag die Methode, der Leistungsfähigkeit der Rekurrentin Rechnung zu tragen. Es ist nicht ersichtlich, weshalb diese in casu nicht geeignet und sachgerecht sein soll. Dementsprechend besteht im vorliegenden Fall kein Anlass, von der von der Rekurrentin gewählten Methode in den Steuerperioden 2010 bis 2012 abzukommen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Steuerverwaltung der Nachweis nicht gelingt, dass eine Dauerverlustsituation vorgelegen hätte, in welcher ein unabhängiger Dritter nicht bereit gewesen wäre, die Umlage der Forschungskosten mittels des von der Rekurrentin zur Anwendung gebrachten, konzernweit gültigen, umsatzbasierten Verteilschlüssels zu akzeptieren. Die Kostenallokation mittels indirekter Verrechnung – basierend auf dem Umsatz der Rekurrentin als Leistungsempfängerin – ist als differenzierter und letztlich geeigneter sowie sachgerechter zu qualifizieren. Sie trägt überdies der gesamtwirtschaftlichen Situation und den branchenspezifischen Gegebenheiten im Zeitraum 2003 bis 2009 bzw. 2010 bis 2012 angemessen Rechnung. Die verrechneten Forschungskosten halten somit einem Drittvergleich stand, weshalb die Aufrechnungen in den Steuerperioden 2010 bis 2012 unberechtigt sind. Der Rekurs erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen.

6. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber praxisgemäss abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrentin eine Parteientschädigung von CHF 2‘500.00, zuzgl. Mehrwertsteuer von 8 %, zugesprochen.

Beschluss

://: 1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid vom 29. März 2016 insofern aufgehoben, als auf die Aufrechnungen der Forschungskosten zu verzichten und der steuerbare Reingewinn in der Steuerperiode 2010 auf CHF 238‘400.00, in der Steuerperiode 2011 auf CHF 333‘900.00 sowie in der Steuerperiode 2012 auf CHF 102‘000.00 festzusetzen ist.

2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.

3. Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 2‘500.00, zuzgl. Mehrwertsteuer von 8 %, zugesprochen.

4. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.