STRK.2023.36

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 21. März 2024

Mitwirkende	lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel (Vorsitz), Jacqueline Landmann, lic. iur. Adrian Rüegg, Dr. Philipp Ziegler, MLaw Nora Heuberger und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X AG** […] vertreten durch A […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2016 bis 2019 (Geschäftsmässig begründeter Aufwand, §§ 68 und 69 StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, die X AG, hat den Betrieb von Coiffure-Geschäften zum Zweck. Ihr Sitz befindet sich in B (ZG). Mit der C AG (nachfolgend: Franchisegeberin), einer ebenfalls in B (ZG) domizilierten Schwestergesellschaft, hat die Rekurrentin am 1. November 1991 und 1. Dezember 2020 Franchiseverträge abgeschlossen. Beide Gesellschaften gehören zu 100% der D Holding AG. Im Kanton Basel-Stadt hat die Rekurrentin zwei Betriebsstätten.

In der Erfolgsrechnung für das Jahr 2015 verbuchte die Rekurrentin Franchisegebühren in Höhe von CHF 2'882'574.00. Als Franchisenehmerin bezahlte sie eine Franchisegebühr, welche vom erzielten Umsatz abhängig ist.

Die Steuerverwaltung informierte die Rekurrentin im Rahmen der Steuern pro 2015 mit E-Mail vom 14. August 2017 darüber, dass die Franchisegebühren in dieser Höhe in Zukunft nicht mehr akzeptiert werden. Diese seien überhöht, da sie einem Drittvergleich nicht standhalten würden und deshalb geschäftsmässig nicht begründet seien. Vor Einreichung der Steuererklärung 2016 seien der Steuerverwaltung zwecks Vorprüfung ein überarbeitetes Modell für die Verrechnung der Franchisegebühren, die Jahresrechnung 2016 sowie eine provisorische Steuerausscheidung 2016 vorzulegen.

In den Erfolgsrechnungen für die Jahre 2016 bis 2019 wurden die Franchisegebühren nach dem bisherigen Modell belastet.

Die Veranlagungsverfügungen zu den kantonalen Steuern pro 2016, 2017, 2018 und 2019 datieren vom 19. November 2021. Mit diesen rechnete die Steuerverwaltung ausgehend von einer Gewinnmarge von 5% vor Steuern und Goodwillabschreibungen zu hohe Verrechnungspreise von CHF 440'694.00 (Steuerperiode 2016), CHF 222’798.00 (Steuerperiode 2017), CHF 421'708.00 (Steuerperiode 2018) und CHF 305'752.00 (Steuerperiode 2019) auf. In der Steuerperiode 2016 wurde sodann eine Goodwillabschreibung von CHF 50'000.00 berücksichtigt. Die bestehenden Vorjahresverluste wurden nicht zum Abzug zugelassen.

B. Mit Schreiben vom 16. Dezember 2017 erhob die Rekurrentin, vertreten durch A, Rechtsanwalt und Notar, Einsprache und beantragte, die Veranlagungen zu den Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerjahre 2016 bis 2019 seien aufzuheben und es sei der Gewinn und das Kapital gemäss der Steuererklärung festzusetzen. Weiter seien die Verlustvorträge der Jahre 2009 bis 2013 zum Abzug zu bringen.

Mit Entscheid vom 31. März 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

C. Mit Schreiben vom 28. April 2023 erhebt die Rekurrentin, weiterhin vertreten durch A, Rechtsanwalt und Notar, Rekurs und beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31. März 2023 betreffend kantonale Steuern pro 2016 bis 2019 aufzuheben und der Gewinn sowie das Kapital seien gemäss Steuererklärungen festzusetzen. Weiter seien bei der Steuerfestsetzung die Verlustvorträge der Jahre 2009 bis 2013 zum Abzug zuzulassen. Unter o/e-Kostenfolge.

Mit Vernehmlassung vom 27. Juni 2023 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 27. Juli 2023 und Duplik vom 21. August 2023 halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte 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 31. März 2023 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 28. April 2023 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31. März 2023 betreffend kantonale Steuern pro 2016 bis 2019 aufzuheben und der Gewinn sowie das Kapital seien gemäss Steuererklärungen festzusetzen. Weiter seien bei der Steuerfestsetzung die Verlustvorträge der Jahre 2009 bis 2013 zum Abzug zuzulassen. Unter o/e-Kostenfolge.

   b) Es ist im vorliegenden Verfahren zu prüfen, ob im von der Rekurrentin in den Jahren 2016 bis 2019 verbuchten Aufwand für Franchise- und Dienstleistungsgebühren teilweise geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung zu erblicken ist. Weiter ist zu prüfen, ob die Verlustvorträge aus den Jahren 2009 bis 2013 zu Verrechnung gebracht werden können, und ob gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verstossen wurde.

3. a) Die Rekurrentin bezieht sich in ihrem Rekurs hauptsächlich auf die Geltendmachung der Verlustverrechnung 2009 bis 2013. Diese werde zu Unrecht nicht zugestanden, mit der Folge, dass für die Jahre 2016 bis 2018 steuerbare Gewinne angenommen werden, die bei einer Verlustverrechnung nicht gegeben wären.

   b) Die Steuerverwaltung geht jedoch davon aus, dass die Verluste einzig auf die zu hohen Franchisegebühren zurückzuführen seien. Es sei davon auszugehen, dass die Franchisegebühren bereits in den Jahren 2009 bis 2013 zu hoch gewesen seien. Bei einer Korrektur der in den vorangegangenen Geschäftsjahren erzielten Ergebnissen um die zu hohen Franchisegebühren, würden bereits in den Steuerperioden 2009 bis 2011 viel geringere Verluste und ab dem Geschäftsjahr 2012 sogar Gewinne resultieren. Somit seien die auf Basis der korrigierten Franchisegebühren berechneten Verlustvorträge bereits per Ende 2012 verrechnet und es blieben keine auf die Jahre 2016 bis 2019 vortragbaren Verluste.

c) Da die Steuerverwaltung die Verlustverrechnung aufgrund zu hoher Franchisepreise nicht zulässt, ist zunächst zu prüfen, ob Steuerverwaltung darzulegen vermag, dass die Franchisegebühren einem Drittvergleich standhalten oder nicht.

d) Im Verwaltungsverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird dadurch relativiert, dass den Beteiligten gewisse Mitwirkungspflichten auferlegt werden. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht begründen oder die Steuerforderung erhöhen. Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet.

4. a) Gemäss § 68 StG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn setzt sich gemäss § 69 Abs. 1 StG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres zusammen (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), sowie um die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c).

b) Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns bildet jeweils der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (§ 69 Abs. 1 lit. a StG). Aus dieser expliziten Anknüpfung an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis wird das sog. Massgeblichkeitsprinzip abgeleitet, welches die Steuerverwaltung grundsätzlich dazu verpflichtet, für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns auf die handelsrechtliche Jahresrechnung abzustellen, sofern nicht steuerliche Vorschriften eine Korrektur verlangen. Eine solche steuerliche Korrekturvorschrift stellt insbesondere § 69 Abs. 1 lit. b Ziff. 5 StG dar, wonach zum steuerbaren Reingewinn unter anderem alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses gehören, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Auflage, Basel 2022, Art. 58 N 2 f., N 8, N 20 ff.).

c) Unter dem Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung sind im Allgemeinen Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhabenden oder ihnen nahestehende Dritte zu verstehen, die einem aussenstehenden Dritten nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden (die somit "causa societatis" erfolgen). Sie präsentieren sich buchhalterisch entweder als überhöhte Kosten oder in Form eines Gewinnverzichts durch Ausweis eines zu tiefen Ertrags. Mit der Ausrichtung der geldwerten Leistungen kommt die Gesellschaft insofern nicht ihren geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern sie verwendet den Gewinn im Interesse der Inhaber der Beteiligungsrechte (Reich, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2020, S. 463 ff.). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung dann vor, wenn kumulativ die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind: (i) Es wird eine Leistung ausgerichtet, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, so dass sich die Leistung als Entnahme von Gesellschaftsmitteln, in einer Verminderung des durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisses auswirkt; (ii) Mit der Leistung wird ein Anteilsinhaber (oder eine ihm nahestehende Person) begünstigt, d.h. die Leistung wird direkt oder indirekt zugehalten, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fernstehende Person wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist und sich nicht mit sachgemässem Geschäftsgebaren vereinbaren lässt (Drittvergleich) und (iii) das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung ist derart offensichtlich, dass sich die Organe der Gesellschaft über den Vorteil, den sie gewährten, im Klaren sein mussten. Dabei ist stets vorausgesetzt, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (BGE 138 II 57 E. 2.2.; BGE 131 II 593 E. 5.1; BGE 119 Ib 116, E. 2; Urteil des Bundesgerichts 2C_578/2020 vom 31. März 2020, E. 3.3; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., Art. 58 N 56 ff.).

d) Aufgrund des Drittvergleichs ist zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zum üblichen Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde. Zu prüfen ist somit, ob die Leistung unter den gleichen Bedingungen einem an der Gesellschaft unbeteiligten Dritten gewährt worden wäre, das heisst, ob die Transaktion das Prinzip der Marktüblichkeit (des «Dealing at arm's length») beachtet (BGE 138 II 545 E. 3.2; BGE 138 II 57 E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.1).

e) In beweisrechtlicher Hinsicht ist der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung eine steuerbegründende Tatsache, die grundsätzlich von der Steuerbehörde

nachgewiesen werden muss (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung; Urteil des Bundesgerichts 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.4, mit Verweis auf BGE 121 II 257 E. 4c. aa). Der Steuerbehörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung entgegensteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Mit anderen Worten spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn die Steuerbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen den gegenseitigen Leistungen erbracht hat. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (Urteil des Bundesgerichts 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.4).

f) Im schweizerischen Steuerrecht finden sich bis anhin keine spezifischen Gesetzesnormen, welche sich mit der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung resp. mit der Bestimmung und Berichtigung von Verrechnungspreisen bei Konzerngesellschaften befassen. Deswegen müssen die Geschäfte zwischen Gesellschaften einer gleichen Gruppe ebenfalls so erfolgen, wie wenn sie im Bereich der freien Konkurrenz mit Dritten abgeschlossen worden wären. Demzufolge ist es nicht erheblich, dass das Missverhältnis einer Leistung durch das Interesse der Gruppe gerechtfertigt ist (BGE 110 Ib 127 E. 3a/aa = Pra 73 Nr. 257; Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.3; Urteil des Bundesgerichts 2A.588/2006 vom 19. April 2007 E. 4.2). Bei geldwerten Vorteilen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Gesellschaft zur anderen. Auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis fussende Zuwendungen zwischen solchen Gesellschaften haben als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Aktionär einerseits und als verdeckte Kapitaleinlage an die empfangende Gesellschaft andererseits zu gelten (BGE 138 II 57, E. 4.3; Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: ASA 54 S. 609 ff., S. 616 und 635). Dabei ist ebenfalls aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zum üblichen Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde. Es gilt somit auch für die Überprüfung der Verrechnungspreise im Konzern der Drittvergleich (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., Art. 58 N 63).

g) Aufgrund des Fehlens eigener spezifischer Rechtsvorschriften im Steuergesetz werden in der Praxis auch im nationalen Verhältnis die von der OECD für das internationale Verhältnis aufgestellten Grundsätze zu den Verrechnungspreisen in Konzernverhältnissen entsprechend angewandt (OECD-Verrechnungspreisleitlinien für

multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom Juli 2017; vgl. auch Regli in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 69 N 7).

h) Bei den Motiven, die den Ausschlag zu einer verdeckten Vorteilszuwendung geben, stehen steuerrechtliche Überlegungen und das Bestreben, den Gewinn dort auszuweisen, wo er mit dem tiefsten Steuersatz erfasst wird, im Vordergrund. Stellt die Steuerbehörde fest, dass die Konzernverrechnungspreise nicht dem Drittvergleich entsprechen, korrigiert sie bei der die verdeckte Vorteilszuwendung leistenden Gesellschaft die künstlich herbeigeführte Gewinnminderung und erhöht die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer.

5. a) Anlässlich der streitbetroffenen Verfügungen (2016 bis 2019) kam die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall zum Schluss, dass die Rekurrentin mindestens einen Gewinn von 5% des Umsatzes erzielen müsste. Für den Umstand, dass dies nicht der Fall war, erachtete die Steuerverwaltung die unter Nahestehenden innerhalb des Konzerns vereinbarten Franchisegebühren als ursächlich. Mit Einspracheentscheid vom 31. März 2023 nimmt die Steuerverwaltung an, dass die von der Rekurrentin in den Steuerperioden 2016 bis 2019 an die Franchisegeberin als verbundenes Unternehmen geleisteten Franchisegebühren überhöht gewesen und unter unabhängigen Dritten in dieser Form nicht vereinbart worden wären. Leistung und Gegenleistung stehen gemäss der Steuerverwaltung in einem Missverhältnis, was die steuerrechtliche Vermutung begründe, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. eine verdeckte Vorteilszuwendung vorliege. Die Rekurrentin stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass die Franchisegebühren einem Drittvergleich standhalten und die schlechten Geschäftsergebnisse ihre Ursache im Wachstum sowie insbesondere in den hohen Personalkosten in der Aufbauphase haben. In diesem Zusammenhang ist nun fraglich, ob die Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegend gegeben sind.

b) Unbestritten ist, dass die Franchisegeberin als eine der Rekurrentin nahestehende Gesellschaft zu qualifizieren ist. Beide Gesellschaften gehören zu 100% der D Holding AG an, sind mithin Schwestergesellschaften.

c) Die Steuerverwaltung geht im Einspracheentscheid vom 31. März 2023 davon aus, dass der erforderliche Drittvergleich auf indirektem Weg innerhalb der E-Gruppe vorgenommen werden könne. Dazu zieht sie die F AG als angeblich nicht nahestehende Dritte bei, welche bloss zu weniger als 50% der Gruppe angehört und nicht Bestand-

teil des Franchisesystems sei. Diese kaufe die jeweiligen Dienstleistungen ausserhalb des Konzerns ein und sei somit für einen Drittvergleich geeignet. Die Steuerverwaltung zeigt auf, dass die F AG in den Jahren 2013 bis 2019 eine durchschnittliche Rendite von 14.6% erzielt habe und somit ein Gewinn von 5% des Nettoumsatzes für die Rekurrentin durchaus realistisch und erzielbar sei. Vor diesem Hintergrund erschienen die von der Rekurrentin geleisteten Franchisegebühren ungewöhnlich hoch, was den Schluss nahelege, dass diese so nicht erbracht worden wären, wenn sich Franchisegeberin und Rekurrentin nicht nahestehen würden.

d) Die Rekurrentin bringt dagegen mit Replik vom 27. Juli 2023 vor, dass die F AG sehr wohl als nahestehende Gesellschaft zu qualifizieren und deswegen für einen Drittvergleich nicht geeignet sei. Die Muttergesellschaft (D Holding AG) der Franchisegeberin und der Rekurrentin sei zu 40% an der F AG beteiligt. Zudem seien die Geschäfte der F AG, welche unter "G" auftreten, in einem deutlich höheren Preissegment als die Rekurrentin angesiedelt und demzufolge nicht vergleichbar.

e) In der Duplik vom 31. August 2023 führt die Steuerverwaltung aus, dass ihr die Beteiligungsverhältnisse der F AG nicht bewusst waren, die Annahme einer Gewinnmarge von 5% jedoch trotzdem angemessen sei, da die von der F AG in den Jahren 2013 bis 2019 durchschnittlich erzielte Rendite von 14.6% nicht vollständig übernommen wurde.

f) Wie die Rekurrentin zu Recht einbringt, ist der von der Steuerverwaltung vorgenommene Vergleich zur F AG nicht für einen Drittvergleich im vorliegenden Sinne geeignet. Dies schon aus dem Grund, dass die F AG nicht als Dritte qualifiziert werden kann, sondern aufgrund des Beteiligungsverhältnisses, eine nahestehende Gesellschaft darstellt. Weiter kann bei einem Drittvergleich auch nicht bloss die Rendite zweier Gesellschaften vergleichen werden. Vielmehr hätte die Steuerverwaltung die Preise, welche die F AG für die Dienstleistungen, welche die F AG für die einzelnen Dienstleistungen bezahlt, welche sie von Dritten bezieht, anschauen und mit den im Streit stehenden Franchisegebühren vergleichen müssen. Nur so hätte sie eruieren können, ob die Franchisegebühren einem Drittvergleich als Voraussetzung der verdeckten Gewinnausschüttung standhalten.

6. a) Weiter ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Gewinnmarge von 5% angenommen hat. Die Steuerverwaltung hat zwecks Plausibilisierung der von ihr angewendeten Gewinnmarge von 5% die Verrechnungspreise von der Franchisegeberin her betrachtet (sogenannte «Top-Down-Betrachtung»). Dabei hat sie bei der Franchisegeberin die Kostenaufschlagsmethode mit einem Cost Plus von 5% bzw. 10%

angewendet. Dies mit dem Hinweis darauf, dass die meisten der von der Franchisegeberin erbrachten Dienstleistungen (insb. Finanz- und Rechnungswesen, IT-Support, Steuerangelegenheiten, Personalwesen) nur wenig zur Wertschöpfung der Rekurrentin beitragen würden. Die Steuerverwaltung kommt bei dieser «Top-Down-Betrachtung» zum Schluss, dass selbst bei einem Gewinnaufschlag von 10% die Franchisegebühren noch immer zu hoch gewesen seien.

b) Die Rekurrentin führt dahingegen aus, dass die von der Steuerverwaltung angenommene Gewinnmarge von 5% eine nicht belegte Behauptung sei. Die Zahlen des Bundesamts für Statistik würden zeigen, dass "klassische Coiffeurgeschäfte" als Einzelunternehmen sehr wenig bis keinen Gewinn erzielen. Zudem setze sich die Steuerverwaltung in keiner Weise mit der von ihr behaupteten Unangemessenheit zwischen den einzelnen Leistungen der Franchisegeberin und der Gegenleistung der Rekurrentin auseinander. Ein kalkulatorisch nachvollziehbarer Preis liesse sich auf seine Angemessenheit überprüfen und habe Priorität gegenüber hypothetischen Überlegungen wie die «Top-Down-Betrachtung», welche die konkreten Umstände ausblenden.

c) Es ist der Rekurrentin beizupflichten, dass die Steuerverwaltung nicht nachzuweisen vermag, wie hoch die Gewinnmarge der Rekurrentin in den zu beurteilenden Steuerperioden tatsächlich war. Die Schätzung einer Gewinnmarge von 5% ist eine reine Annahme und wird von der Steuerverwaltung nicht bewiesen. Insbesondere hat sich die Steuerverwaltung nicht detaillierter mit der von ihr behaupteten Unangemessenheit zwischen den einzelnen Leistungen der Franchisegeberin und deren Entschädigung durch die Rekurrentin auseinandergesetzt. Der Steuerverwaltung obliegt jedoch die Beweislast, da es sich um eine steuerbegründende Tatsache handelt.

7. Zusammenfassend ergibt sich aus dem Dargelegten, dass kein Drittvergleich vorliegt, welcher den Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung standhält. Zudem ist die von der Steuerverwaltung in den Veranlagungsverfügungen pro 2016 bis 2019 angenommene Gewinnmarge von 5% nicht nachgewiesen. Da der Steuerverwaltung jedoch die Beweislast für die steuerbegründende Tatsache obliegt, ist der Rekurs somit gutzuheissen. Dies gilt auch in Bezug auf die Verlustvorträge aus den Jahren 2009 bis 2013.

8. 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 dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 wird hiervon aber 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. Für die Bemessung der zu entrichtenden Parteientschädigung ist der zulässige Überwälzungstarif massgebend. Dabei beträgt das zu vergütende Stundenhonorar nach der Praxis der Steuerrekurskommission grundsätzlich CHF 250.00. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrentin eine Parteientschädigung von zehn Stunden zu einem Überwälzungssatz à CHF 250.00, somit von CHF 2'500.00 inkl. Auslagen zuzügl. Mehrwertsteuer, zugesprochen.

Beschluss

://: 1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31. März 2023 aufgehoben und der Gewinn sowie das Kapital gemäss Steuererklärung festgesetzt.

2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.

3. Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung in Höhe von CHF 2'500.00 inkl. Auslagen zuzügl. Mehrwertsteuer zugesprochen.

4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.