

# **BL\_GERICHTE 530 2023 10 vom 17. November 2023**

BL Gerichte, 2023-11-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_530\\_2023\\_10](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_530_2023_10)

FR: BL\_GERICHTE 530 2023 10 du 17 novembre 2023

IT: BL\_GERICHTE 530 2023 10 del 17 novembre 2023

## **Regeste**

Rechtsschutzinteresse an der Aufhebung einer Nullveranlagung; Aufrechnung von geldwerten Leistungen

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG; SGS 336.21) i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

### **E. 2**

So liegt ein schutzwürdiges Interesse auf der Hand, wenn eine tiefere Besteuerung angestrebt wird. Die Korrektur durch ein Rechtsmittel muss demzufolge eine andere Besteuerung in der angefochtenen Periode zur Folge haben. Das Interesse an einer Höherveranlagung wiederum kann beispielweise dann bestehen, wenn diese in der folgenden Steuerperiode zu einer tieferen Steuerbelastung führt oder wenn der Steuerpflichtige dadurch ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren vermeiden kann.

#### **E. 2.1**

Gemäss § 4 VV DBG i.V.m. § 47 Abs. 1 lit. a des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) ist zur Beschwerde befugt, wer durch die angefochtene Verfügung oder den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Änderung oder Aufhebung hat.

#### **E. 2.2**

Das Beschwerderecht setzt insbesondere voraus, dass die beschwerdeführende Person sich über ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur ausweisen kann. Von einem hinreichenden Rechtsschutzinteresse darf ausgegangen werden, falls durch die Gutheissung des Rechtsmittels ein praktischer materieller oder ideeller Nachteil abgewendet werden kann, den die beschwerdeführende Person ansonsten aufgrund des angefochtenen Entscheids erleiden würde. Zu verlangen ist folglich, dass die Situation der beschwerdeführenden Person durch den Ausgang des Verfahrens überhaupt in

rechtserheblicher Weise verbessert werden kann. Wenn selbst die Gutheissung des Rechtsmittels zu keinem anderen Ergebnis führen würde, kann kein rechtserhebliches Rechtsschutzinteresse vorliegen. Gleiches gilt, falls Rechtsfragen aufgeworfen werden, die im betreffenden Fall von keinerlei Bedeutung sind. 1

### **E. 2.3**

Gemäss ständiger allgemeiner Praxis zur materiellen Beschwer muss das Rechtsschutzinteresse unmittelbar und konkret sein. Dies bedeutet, dass bereits mit dem Obsiegen der praktische Nutzen eintreten muss bzw. der drohende Schaden abgewendet werden kann. Kein ausreichendes Rechtsschutzinteresse besteht, wenn die Interessen in einem anderen Verfahren gewahrt werden können.

### **E. 2.4**

Ergibt sich aufgrund der Verlustverrechnung eine Nullveranlagung, fehlt es nach ständiger Praxis an einem Feststellungsoder andersartigen Rechtsschutzinteresse, das zur Anfechtung des Entscheides berechtigt.

### **E. 2.5**

Vorliegend ist erkennbar, dass die Beschwerdeführerin durchaus ein Feststellungsoder andersartiges Rechtsschutzinteresse an der Aufhebung der Nullveranlagung hat: Die Finanzverwaltung des Kantons Basel-Landschaft fordert mit Verfügung vom 1. Juni 2023 Corona-Härtefallhilfen in Höhe von Fr. 228'468.-- zurück und begründet diese Rückforderung ausschliesslich mit der Aufrechnung der geleisteten Mietkaution von Fr. 20'000.-- als geldwerter Leistung. Es ist deshalb davon auszugehen, dass mit dem Verzicht auf diese Aufrechnung auch die Rückforderung der Corona-Härtefallhilfen hinfällig wird. Die vom Rechtsdienst von Regierungsrat und Landrat mit Verfügung vom 10. Juli 2023 verfügte Sistierung des Beschwerdeverfahrens, um den Ausgang des Steuerverfahrens abzuwarten, unterstreicht nur die Relevanz der steuerlichen Beurteilung der vorgenommenen Aufrechnung durch das Steuergericht. Damit ist das unmittelbare Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin als erwiesen zu erachten und folglich auf die Beschwerde einzutreten. 3.

## **E. 3**

Mit der Veranlagung ist nur entschieden, dass die Pflichtige keinen steuerbaren Gewinn erzielt und dementsprechend für das betreffende Jahr keine Steuern zu bezahlen hat. Jedoch wird die Höhe des der Veranlagungsverfügung zugrundeliegenden Verlusts nicht rechtskräftig festgesetzt.

### **E. 3.1**

Streitig ist einzig, ob die bei der Pflichtigen getätigte Aufrechnung (Mietkaution) in Höhe von Fr. 20'000.-- als geldwerte Leistung im Sinne eines Ertragsverzichts zu Recht erfolgt ist.

### **E. 3.2**

Der steuerbare Reinertrag der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, namentlich offene und

verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b), den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehaltenlich Artikel 64 (lit. c).

### **E. 3.3**

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

### **E. 3.4**

Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird als «Gewinnvorwegnahme» bezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine Gewinne «vorweggenommen» werden können. Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde.

### **E. 3.5**

Was die Beweislast anbetrifft, gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörden die objektive Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person diejenige für steueraufhebende und mindernde Tatsachen trägt. Aufgrund der steuermindernden Eigenschaft von Aufwänden obliegt die objektive Beweislast dafür, dass ihrer Leistung überhaupt eine Gegenleistung gegenübersteht (und die Leistung ihren Ursprung nicht bloss in den engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger hat), der steuerpflichtigen Gesellschaft, wobei dieser Nachweis durch die erfolgswirksame Verbuchung eines Aufwandpostens in einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung als erbracht anzusehen ist (Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Ist von der grundsätzlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz auszugehen, trägt die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass die Gegenleistung nicht angemessen ist.

### **E. 3.6**

Dem (nicht unterzeichneten) Geschäfts-Mietvertrag aus dem Jahr 2008 kann entnommen werden, dass monatlich eine Miete von Fr. 6'000.-- und Nebenkosten von Fr. 1'500.-- zu entrichten sind und dass die Beschwerdeführerin und Mieterin dem Gesellschafter als Vermieter - der gleichzeitig auch Eigentümer der Liegenschaft ist - eine Mietkaution in Höhe von insgesamt Fr. 36'000.-- zu leisten hat. Im Jahr 2021 erfolgten vier Barbezüge von Fr. 5'000.--, also insgesamt Fr. 20'000.--, aus der Kasse. Als Buchungstext wurde jeweils «Mietkaution an B.C.» erfasst. Als Gegenkonto wurde Konto Nr. 1441 gewählt, während das Kontokorrent des Gesellschafters die Nr. 1440 trägt. Diese Beträge wurden in der Bilanz aktiviert und sind in der Jahresrechnung 2021 unter der Bezeichnung «Finanzanlagen» geführt. Der Revisionsbericht Nr 2022-204 kommt deshalb zum Schluss,

dass die Barzahlung der Mietkaution sehr ungewöhnlich sei. Geläufiger seien Einzahlungen auf ein Sperrkonto. Aufgrund dieses Barbezuges habe der Anteilseigner jederzeit über dieses Geld verfügen können, weswegen dieser Betrag als geldwerte Leistung aufzurechnen sei. Die Beschwerdegegnerin führt zudem in ihrer Vernehmlassung aus, der Argumentation der Vertreterin, dass es sich beim Konto 1440 sozusagen um ein «Darlehenskonto» handle, könne nicht gefolgt werden: Zum einen seien Bezüge im Umfang von Fr. 20'000.-- über die Kasse gebucht worden und zum anderen handle es sich beim Gegenkonto gerade nicht um ein Darlehenskonto, sondern um ein «fiktives Kautionskonto». Die Beschwerdeführerin müsse sich beim Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz behaften lassen. Die Begleichung einer Mietkaution kann, auch wenn die Begleichung erheblich verspätet am 8. Dezember 2022 auf ein Mietkautionskonto bei der Bank E. erfolgte, nicht als ungewöhnlicher Geschäftsvorfall gewertet werden. Durch die eingangs erwähnte Buchung (Aktivierung in der Bilanz) wurden lediglich flüssige Mittel gebunden, wobei mit dieser Aussonderung der vereinbarten Kautionskaution die Gesellschaft nicht entreichert wurde.

#### **E. 4**

Anders könnte es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung - trotz Fehlens einer zurzeit zu bezahlenden Steuer - unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet.

#### **E. 4.1**

Aus den genannten Gründen ist die Beschwerde gutzuheissen und es ist von der Aufrechnung (Mietkaution) in Höhe von Fr. 20'000.-- als geldwerte Leistung im Sinne eines Ertragsverzichts abzusehen.

#### **E. 4.2**

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen.

#### **E. 4.3**

Nach Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG]; SR 172.021) kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Vertreterin bzw. eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Mit Eingabe vom 14. November 2023 macht die Vertreterin der Beschwerdeführerin eine eigene Parteientschädigung in Höhe von Fr. 7'032.30 geltend, welche sich aus einem Honorar von 19,80 Stunden à Fr. 350.-- sowie Auslagen von Fr. 102.30 zusammensetzt. Diese Berechnung kann nicht unbesehen übernommen werden: Einerseits beträgt der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte Fr. 250.--.

#### **E. 5**

Richtet sich die Beschwerde dagegen ausschliesslich gegen die Begründung, wird darauf nicht eingetreten,

#### **E. 6**

auch wenn in der Praxis aus verfahrensökonomischen Gründen häufig auf eine Einsprache der Kapitalgesellschaft eingetreten wird.

#### **E. 10**

Hat die Steuerverwaltung ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen; misslingt dieser Beweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit.

#### **E. 12**

Eigentümerin des Depots resp. der Mietzinskaution bleibt weiterhin die Beschwerdeführerin. Da es sich dabei lediglich um die Verpflichtung handelt, eine Sicherheitsleistung zu stellen, muss sie nicht wie eine Schuld in der Jahresrechnung als solche erfasst und passiviert werden. Die Zahlung der Mietkaution wiederum führt zu einer Abnahme des Kassenbestands, gleichzeitig aber auch zu einer Abnahme der Schuld gegenüber B.C. und D.C. . Bei geldwerten Leistungen können drei Kategorien unterschieden werden: (1) Aufwendungen mit dem Effekt von blossen periodischen Gewinnverschiebungen; (2) Aufwendungen, die handelsrechtlich falsch gebucht sind und (3) Aufwendungen mit einem endgültigen, steuerlichen Effekt. Da die Punkte 1 und 3 im vorliegenden Fall augenscheinlich keine Relevanz haben, thematisiert die Steuerverwaltung zu Recht ausschliesslich Punkt 2: Hierbei handelt es sich um Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person und offene Gewinnausschüttungen, die über die Erfolgsrechnung gebucht wurden.

#### **E. 13**

In all diesen Beispielen wird die Erfolgsrechnung direkt belastet und im Gegenzug werden diese Beträge entweder dem Eigenkapital gutgeschrieben oder ausgeschüttet. Der Gewinn der jeweiligen Periode wird dabei in unzulässiger Weise gekürzt. Im hier zu beurteilenden Fall erfolgte jedoch nie eine (erfolgswirksame) Belastung der Erfolgsrechnung. Somit geht auch der Verweis der Steuerverwaltung auf «handelsrechtlich falsch gebuchte Aufwendungen» resp. die Verletzung des Grundsatzes der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ins Leere. Anzumerken gilt, dass es bis zur Einzahlung der Mittel zwar äusserst lange gedauert hat. Dies hat jedoch keinen Einfluss auf die steuerliche Beurteilung. Die Buchhaltung wurde, abgesehen von einigen kleineren, unbedeutenden geldwerten Leistungen, die als Verstösse gegen Merkblätter (Zinsen, Privatanteile, Naturalleistungen usw.) zu Tage getreten sind und praxisgemäss im Veranlagungsverfahren korrigiert werden ordnungsgemäss geführt. Insbesondere sind keine spezifischen, aktiven Handlungen des Gesellschafters aktenkundig, die einer Verschleierung der Ausschüttung von geldwerten Leistungen hätten dienen können. Geldwerte Leistungen führen immer zu einer Belastung der Erfolgsrechnung - also entweder zu einer Erhöhung des Aufwands oder einer Kürzung des Ertrags - und somit zur Kürzung des aktuellen oder eines künftigen steuerbaren Ergebnisses. Damit einhergehend hat auch immer ein Vermögens- resp. Nutzenzufluss bei einer beteiligten Person zu erfolgen,

#### **E. 14**

was in casu ebenfalls nicht geschehen ist. Im vorliegenden konnte in der «Nullzinsphase» des Jahres 2021 nicht einmal ein Zinsvorteil zugunsten des Anteilseigners resultieren. Damit mangelt es im vorliegenden Fall an der Entreichung der Beschwerdeführerin resp. an der sonstigen Vorteilsnahme des Gesellschafters. Es hat bei der Beschwerdeführerin kein Ertragsverzicht zugunsten des Anteilseigners oder einer ihm nahestehenden Person stattgefunden, der bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der

Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führt. 4.

**E. 15**

Zufolge des vollständigen Obsiegens der Beschwerdeführerin sind die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 3'500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 3'500.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

**E. 16**

Andererseits sind die Bemühungen für die Teilnahme an der heutigen Verhandlung in Höhe von zwei Stunden zusätzlich zu vergüten. Entsprechend ist der Beschwerdeführerin ein Anwaltshonorar von Fr. 5'450.-- (21,80 Stunden à Fr. 250.--) bzw. eine Parteientschädigung für die anwaltliche Vertretung von Fr. 5'979.80 (inkl. Auslagen von Fr. 102.30 und Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 427.50) zuzusprechen. Überdies reicht die Vertreterin für die Bemühungen der Zofingen Treuhand AG als vormalige Vertreterin in diesem Verfahren deren Honorarnoten vom 19. Mai 2023 und vom 13. Juli 2023 ein, wobei diese für frühere Arbeiten eine treuhänderische Parteientschädigung in Höhe von Fr. 904,70 (Honorar von Fr. 840.-- plus MWST von Fr. 64.70) und von Fr. 516.95 (Honorar von Fr. 480.-- plus MWST von Fr. 36,95), also von insgesamt Fr. 1'421.65 geltend macht, welche ihr ebenfalls zuzusprechen ist. Damit ist der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2021 von gesamthaft Fr. 7'401.45 (inkl. MWST) bzw. für das vorliegende Verfahren die Hälfte davon, d.h. Fr. 3'700.70 (= Fr. 7'401.45 / 2) zuzusprechen. Über die andere Hälfte der genannten Parteientschädigung wurde im Verfahren betreffend die Staatssteuer 2021 befunden. wird erkannt:

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