



Entscheid vom 16. August 2019 (510 18 81)

Aktuelles Rechtsschutzinteresse an der Aufhebung einer Nullveranlagung

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider,
R. Richner, M. Zeller, Dr. Ph. Spitz, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien A.____AG, vertreten durch Bratschi AG, Herr C.-O. Jenoure, Lange
Gasse 15, Postfach, 4002 Basel

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2015**

Sachverhalt:

A.

Der alleinige Aktionär der Rekurrentin, B.____, ist Eigentümer zahlreicher Gesellschaften mit Sitz im In- und Ausland. Die Rekurrentin verlegte per 26. Juni 2015 ihren Sitz von C.____ nach D.____, wobei sie rückwirkend per 1. Januar 2015 mit zwei Schwester- und einer Tochtergesellschaft fusionierte. Mit Verfügung der Staatssteuer 2015 vom 31. Mai 2018 wurden der steuerbare Ertrag in Höhe von Fr. -1'828'308.-- und das im Kanton Basel-Landschaft steuerbare Kapital mit Fr. 174'518.-- festgesetzt. Aufgrund der Ergebnisse im Revisionsbericht Nr. 2018-140 vom 30. April 2018 wurden beim steuerbaren Ertrag Korrekturen im Umfang von Fr. -1'796'273.-- sowie beim steuerbaren Kapital solche im Umfang von Fr. -291'863.-- gegenüber der Selbstdeklaration vorgenommen. Dabei wurden Forderungen gegenüber Nahestehenden wertberichtigt, verdecktes Eigenkapital und daraus resultierender Zinsertrag aufgerechnet. Der von der Schwestergesellschaft E.____AG erbrachte Dienstleistungsertrag wurde als verdeckte Kapitaleinlage qualifiziert und der Aufwand für Dienstleistungen wurde beim Reingewinn als geldwerte Leistung aufgerechnet.

B.

Mit Eingabe vom 4. Juli 2018 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache mit dem Antrag, es sei auf die gemäss Revisionsbericht erfolgten Wertberichtigungen im Umfang von Fr. 1'435'185.-- sowie Aufwertungen zu verzichten. Aktivdarlehen und Forderungen sowie der von der E.____AG stammende Dienstleistungsertrag und der Aufwand für Dienstleistungen seien - mit Ausnahme der Forderung gegenüber der F.____GmbH - werthaltig respektive geschäftsmässig begründet. Da keine Wertberichtigungen auf den Aktivdarlehen vorzunehmen seien, bedürfe es keiner Korrektur der Höhe des verdeckten Eigenkapitals. Die Veranlagung sei gemäss den deklarierten Steuerfaktoren vorzunehmen.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 10. September 2018 ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass die Forderungen gegenüber der E.____AG, der G.____AG, der H.____GmbH, der I.____ GmbH sowie gegenüber der F.____GmbH nicht werthaltig seien. Bezüglich der Wertberichtigung der Liegenschaft Teich X.____ läge kein Grundbuchauszug vor, der belege, welche Parzellen sich noch im Eigentum der Rekurrentin befänden. Des Weiteren existierten keine Hinweise auf die von der Pflichtigen für die E.____AG ausgeübte Tätigkeit, sodass nicht überprüft werden könne, ob die als Dienstleistungsertrag verbuchte Summe den tatsächlich erbrachten Leistungen entspreche. Der in Rechnung gestellte Dienstleistungsaufwand der J.____AG sei nicht der Pflichtigen selbst erbracht worden, sondern vielmehr deren Anteilseigner B.____ bzw. der Schwestergesellschaft K.____AG.

C.

Die Vertreter der Pflichtigen erheben mit Schreiben vom 11. Oktober 2018 Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 10. September 2018 mit den Anträgen es sei (1) der Einspracheentscheid vom 10. September 2018 aufzuheben, (2) auf die Wertberichtigungen und Aufrechnungen betreffend die Forderungen gegenüber Nahestehenden zu verzichten, (3) in Bezug auf den Teich X.____ sei auf die Wertberichtigung und Aufrechnung als geldwerte Leistung zu verzich-

ten, (4) auf die Korrektur des Reingewinns in Bezug auf den Dienstleistungsertrag in der Höhe von Fr. 350'000.-- der E.____AG sei zu verzichten, (5) es sei der Aufwand für Dienstleistungen im Umfang von Fr. 62'985.-- als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren und auf die Aufrechnung zu verzichten, (6) es sei keine Korrektur der Höhe des verdeckten Eigenkapitals vorzunehmen und dies habe alles (7) unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Beschwerdegegnerin zu erfolgen. Zur Begründung wird vorgebracht, über die E.____AG sei am 20. Juli 2018 der Konkurs eröffnet worden. Der bezüglich der Forderung gegenüber der L.____AG, erfolgten Wertberichtigung in Höhe von Fr. 713'014.13 könne zugestimmt werden, da mit der Rückzahlung der Aktivdarlehen nicht mehr zu rechnen sei. Die entsprechende Korrektur könne jedoch erst in der Buchhaltung 2016 und damit in der Steuererklärung 2016 erfolgen. Die Forderung in Höhe von Fr. 14'910.-- gegenüber der G.____AG sei werthaltig, sodass auf die Aufrechnung einer geldwerten Leistung in der Höhe von Fr. 8'016.-- zu verzichten sei. Für die H.____GmbH liege kein detaillierter Jahresabschluss vor. Eine allfällige Wertberichtigung werde basierend auf dem Jahresabschluss in der Handelsbilanz 2017 bzw. 2018 vorgenommen werden, weshalb von der Wertberichtigung in der Höhe von Fr. 235'000.-- abzusehen sei. Ebenfalls sei von der steuerlichen Wertberichtigung in der Höhe von Fr. 7'000.-- der Forderung gegenüber der I.____GmbH abzusehen. Aus dem Umstand, dass sich die Gesellschaft seit November 2015 in Liquidation befinde, könne im Geschäftsjahr 2015 keine Aussage über die Werthaltigkeit der Forderung gemacht werden, weshalb eine entsprechende Korrektur erst in der Jahresrechnung 2016 vorzunehmen sei. Im Rahmen einer laufenden Finanzprüfung durch das Finanzamt M.____ hätte die F.____GmbH vorsorglich Steuerzahlungen leisten müssen, um folgenschwere strafrechtliche Konsequenzen zu vermeiden. Die Rekurrentin habe vor dem Hintergrund, dass es sich dabei um einen willkürlich festgelegten Betrag handle, die Forderung beglichen und mit einer teilweisen Rückerstattung gerechnet. Mangels fehlender Werthaltigkeit sei auf die Wertberichtigung in der Höhe von Fr. 495'000.-- als auch die Aufrechnung beim Reingewinn in der Höhe von Fr. 525'053.-- zu verzichten. Die entsprechenden Korrekturen würden in der Jahresrechnung 2017 bzw. 2018 vorgenommen werden. Da die Pflichtige nach wie vor Eigentümerin sämtlicher aufgelisteten Parzellen des Teichs X.____ sei, könne auf die Wertberichtigung als auch die Aufrechnung als geldwerte Leistung in der Höhe von Fr. 247'720.-- verzichtet werden. Über die E.____AG sei inzwischen der Konkurs eröffnet worden. Im Bestreben, die Übereinstimmung der Handels- und Steuerbilanz zu wahren, soll keine Korrektur des Reingewinns in Höhe des von der E.____AG stammende Dienstleistungsertrags in der Jahresrechnung 2015, sondern erst in der Bilanz 2016 erfolgen. Die A.____AG habe sich als Arbeitgeberin für den Schutz und das wirtschaftliche Fortkommen ihres Arbeitnehmers B.____ eingesetzt und sei deshalb für gewisse Rechtsberatungskosten aufgekommen. Der Aufwand für Dienstleistungen sei deshalb im Umfang von Fr. 62'985.-- als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren und auf eine entsprechende Aufrechnung zu verzichten. Schliesslich bedürfe es keiner Korrektur der Höhe des verdeckten Eigenkapitals.

Mit Vernehmlassung vom 4. Dezember 2018 stellt die Steuerverwaltung den Antrag auf Abweisung des Rekurses und verweist grundsätzlich auf die Ausführungen im Einspracheentscheid vom 10. September 2018 und auf den Revisionsbericht vom 29. September 2017. Insbesondere seien die vorgenommenen Aufrechnungen vor dem Hintergrund zu sehen, dass B.____ an all diesen Gesellschaften entweder massgeblich beteiligt oder sogar Alleininhaber dieser Gesellschaften sei.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

2.

Vorab stellt sich die Frage, ob auf den Rekurs einzutreten ist.

2.1. Gemäss § 130 StG 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.

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 (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGer] 2C_514/2017 vom 13. Dezember 2017, E. 2.2.2, m.w.H.).

2.3. Praxisgemäss kann lediglich die Entscheidformel (das Dispositiv) einer Verfügung in formelle und materielle Rechtskraft erwachsen, nicht die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann auch nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten. Im Abgaberecht bedeutet dies, dass einzig die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben können (vgl. BGer 2C_514/2017, E. 2.3.1, m.w.H., insb. auf den Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 I 114).

2.4. 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 aus-

reichendes Rechtsschutzinteresse besteht, wenn die Interessen in einem anderen Verfahren gewahrt werden können (vgl. dazu KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2013, S. 331). 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.

2.5. Ergibt sich aufgrund der Verlustverrechnung eine Nullveranlagung, fehlt es nach ständiger Praxis an einem Feststellungs- oder andersartigen Rechtsschutzinteresse, das zur Anfechtung des Entscheides berechtigt (ZWEIFEL/CASANOVA, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht*, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 24 N 23 unter Hinweis auf die Bundesgerichtspraxis, insbesondere BGE 140 I 144). 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 (BGE 140 I 144, E. 2.4.4). Anders könnte es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung - trotz Fehlens einer zurzeit zu bezahlenden Steuer - unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet (vgl. BGer 2C_514/2017, a.a.O. E. 2.3.2, m.w.H.). Richtet sich der Rekurs dagegen ausschliesslich gegen die Begründung, wird darauf nicht eingetreten (ZWEIFEL/CASANOVA, a.a.O., § 24 N 15), auch wenn in der Praxis aus verfahrenswirtschaftlichen Gründen häufig auf eine Einsprache der Kapitalgesellschaft eingetreten wird (vgl. dazu MARGRAF, *Das Rechtsschutzinteresse in der Steuerverfahrenspraxis*, in: *SteuerRevue [StR]* 1/2017 S. 7). Dem Beteiligungsinhaber wiederum kann die Rechtskraft der Steuerveranlagung der Kapitalgesellschaft in einem ihn selbst betreffenden späteren Verfahren nicht entgegengehalten und eine implizite Anerkennung der steuerlichen Korrekturen unterstellt werden.

2.6. Vorliegend ist ferner nicht erkennbar, welches Feststellungs- oder andersartige Rechtsschutzinteresse die Rekurrentin selbst an der Aufhebung der Nullveranlagung haben könnte. In der Parteiverhandlung wurde die Befürchtung geäussert, allfällige steuerliche Auswirkungen könnten aufgrund der von der Steuerverwaltung vorgenommenen Korrekturen gegenüber der Selbstdeklaration beim Anteilseigner B.____ eintreten. Diese Annahme ist nicht von der Hand zu weisen, begründet jedoch kein aktuelles Rechtsschutzinteresse, zumal diese Interessen in einem anderen Verfahren gewahrt werden können und müssen (vgl. dazu E. 2.4.). Ebenso wenig begründet die Höhe des Verlustvortrages ein ausreichendes derartiges Interesse (vgl. dazu E. 2.5.). Folglich ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- zu bezahlen und es ist ihr gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

wird erkannt:

1.

Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.

2.

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Gemeinde D.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).