



Urteil vom 6. September 2019 (510 19 15)

Geldwerte Leistung im Sinne eines Ertragsverzichts

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter J. Felix,
Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A.____AG**, vertreten durch Ludwig + Partner AG, Frau Dr. B. Van der
Haegen, St. Alban-Vorstadt 110, 4010 Basel

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2015**



Sachverhalt:

A.

Das Grundstück an der X.____strasse 17 in B.____ (Parzelle [...], GB B.____) wurde durch C.____, D.____ und E.____ als einfache Gesellschaft unter dem Namen «Baukonsortium F.____» am 30. November 2012 erworben und zu Stockwerkeigentum umparzelliert. Die abparzellierten Landanteile wurden in der Folge einzelnen Wohnungskäufern weiterverkauft. Die Käufer schlossen mit der Pflichtigen separate Werkverträge zwecks Überbauung der Landparzelle.

Mit Verfügung der Staatssteuer 2015 vom 31. Mai 2018 wurde bei der Pflichtigen eine Aufrechnung in Höhe von Fr. 100'000.-- als geldwerte Leistung im Sinne eines Ertragsverzichts vorgenommen. Hintergrund bildete dabei der Konsortialvertrag mit dem «Baukonsortium F.____», welcher C.____ - Mehrheitsaktionär, Verwaltungsrat und Geschäftsführer der Pflichtigen - eingegangen sei resp. wofür ihm als Privatperson ein Gewinnanteil von Fr. 100'000.-- zustehen solle.

B.

Mit Eingabe vom 24. Juli 2017 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Einsprache mit dem Antrag, es sei die von der Steuerverwaltung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte Provisionszahlung in Höhe von Fr. 100'000.-- an C.____ [Korrektur gemäss Revisionsbericht vom 14. März 2018] als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen. Gemäss Konsortialvertrag hätten die drei Gesellschafter ausdrücklich vereinbart, dass ein aus dem Projekt X.____strasse 17 resultierender Gewinn entsprechend dem Beteiligungsverhältnis auf die Gesellschafter zu verteilen sei. Der entstandene Gewinn in Höhe von rund Fr. 300'000.-- sei somit dem Konsortium zuzurechnen und als Aufwand zu verbuchen. So habe C.____ einerseits keine Treuepflicht gegenüber der Pflichtigen. Andererseits seien seine Leistungen durch die Pflichtige mit einem angemessenen Architektenhonorar abgegolten worden.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 9. Januar 2019 ab. C.____ träte nach aussen nicht als selbständig Erwerbstätiger in Erscheinung und habe kein entsprechendes Einkommen in der Steuererklärung 2015 deklariert, weshalb der ihm zuzurechnende Gewinnanteil nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert werden könne. Eine andere Qualifikationsmöglichkeit bestehe nicht, sollte dieser Gewinnanteil C.____ als Privatperson zuzurechnen sein. Dies habe zur Folge, dass C.____ Leistungen aus Architekturarbeiten und aus der Vermittlung von Liegenschaften grundsätzlich der Pflichtigen zuzurechnen seien. Als Verwaltungsrat und Arbeitnehmer der Pflichtigen empfangen er entsprechende Lohnzahlungen. Damit seien die von C.____ erbrachten Leistungen der Pflichtigen zuzurechnen und würden keine separate Tätigkeit darstellen. Zudem sei die Gewinnausschüttung nicht direkt an ihn als Aktionär der Pflichtigen geflossen, sondern die Auszahlung sei zwecks Verschleierung an die ihm nahestehende G.____ AG erfolgt.

C.

Die Vertreterin der Pflichtigen erhebt mit Eingabe vom 11. Februar 2019 Rekurs mit dem Antrag, es sei auf die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung von Fr. 100'000.-- zu verzichten. So setze die Annahme einer geldwerten Leistung voraus, dass (1) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (2) der Aktionär direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist (3) und der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war. Bei der an die G.____AG erfolgten Zahlung im Gesamtumfang von Fr. 200'000.-- fehle es an der geldwerten Leistung per se, da diese dem Konsortium zuzurechnen sei und nicht der Rekurrentin. Die erbrachte Leistung weise ferner keinen Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis aus. Zudem habe sie keinen ungewöhnlichen Charakter, da im Revisionsbericht vom 14. März 2018 die an die beiden anderen Gesellschafter geflossenen Gewinnanteile aufgrund deren Ansprüche aus dem Konsortialvertrag als geschäftsmässig begründet bezeichnet wurden. Die erbrachten Leistungen - egal ob als Aufwandentschädigung oder als Gewinnanteil qualifiziert - würden stets das Konsortium belasten und nicht die Bemessungsgrundlage der Rekurrentin.

Mit Vernehmlassung vom 26. April 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie aus, dass C.____ aufgrund seiner Stellung als Mehrheitsaktionär ein Verbot der konkurrenzierenden Tätigkeit gegenüber der Rekurrentin habe. Tätige er dennoch Geschäfte, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen, müsste sie die Gewinne daraus herausverlangen. Verzichte sie auf diese Einnahmen, erbringe sie eine geldwerte Leistung, wenn der Grund dafür im Beteiligungsverhältnis liege. Zudem sei keine Konsortialbuchhaltung geführt worden. Die gesamte Verbuchung der Überbauung „X.____strasse 17“ sei im Aufwand und Ertrag der Pflichtigen erfolgt. Die Auszahlungen der Gewinnanteile aus dem Konsortium seien nicht transparent und offen als solche ausgewiesen worden, sondern vielmehr als Honorare für Dienstleistungen «getarnt» und - im Falle von C.____ und D.____ - an die nahestehende G.____AG ausbezahlt worden. Entsprechend erscheine das Argument, dass C.____ nichts zugeflossen sei, als reine Schutzbehauptung.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen 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. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

2.1. Streitig ist, ob die bei der Pflichtigen getätigte Aufrechnung in Höhe von Fr. 100'000.-- als geldwerte Leistung im Sinne eines Ertragsverzichts zu Recht erfolgt ist.

2.2. Der steuerbare Reinertrag der juristischen Personen setzt sich gemäss § 53 Abs. 1 StG 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 (lit. c) sowie den Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital (lit. d).

2.3. Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss § 53 Abs. 1 lit. b StG 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 (BGE 131 II 593 E. 5.1; Urteil 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, in: StR 64/2009 S. 915; je mit Hinweisen).

2.4. 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 (BGE 138 II 57 E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.2, in: StR 64/2009 S. 915 mit Hinweisen).

2.5. Die Rekursgegnerin führt in ihrer Vernehmlassung aus, die Rekurrentin sei im Rahmen der Überbauung «X.____strasse 17» unbestrittenermassen als Total- bzw. Generalunternehmerin aufgetreten, indem sie für die Erstellung der Eigentumswohnungen verantwortlich gewesen sei und hierzu direkt mit den Käufern der einzelnen Stockwerkeigentumseinheiten die einzelnen Werkverträge abgeschlossen habe. Zudem sei notorisch bekannt, dass der Generalunternehmer bei solchen Projekten das Gewinn- und Verlustrisiko trage. Eine Gewinnbeteiligung der Gesellschafter des Konsortiums am Generalunternehmerauftrag ergebe sich somit nur kraft Konsortialvertrag und sei nur aufgrund der engen personellen Verknüpfung der Beteiligten möglich gewesen. Da keine Konsortialbuchhaltung geführt worden sei, hätte die gesamte Überbau-

ung in den Jahren 2012 bis 2016 in der Erfolgsrechnung der Rekurrentin verbucht werden müssen, mit der Folge, dass ein allfälliger aus dem Verkauf der Überbauung resultierender Gewinn nicht dem Anteilseigner C.____ privat zustehe, sondern zwingend der von ihm kontrollierten Rekurrentin. Eine Trennung der von C.____ ausgeübten Funktionen als Konsortialpartner einerseits und als Mehrheitsaktionär, Verwaltungsrat sowie Geschäftsführer der Rekurrentin andererseits sei nicht möglich, da es sich bei der Überbauung «X.____strasse 17» um ein und dasselbe Projekt handle. Dies bedeute, dass C.____ in seiner Funktion als Konsortialpartner die Rekurrentin in unzulässiger Weise und in Verletzung der ihr gegenüber bestehenden Treupflichten konkurrenziert habe, was die vollumfängliche Aufrechnung des zugunsten der Rekurrentin erfolgten Ertragsverzichts in Höhe von Fr. 100'000.-- als Folge zeitigen müsse.

2.6. Das «Baukonsortium F.____» wurde am 30. November 2012 durch C.____, D.____ und E.____ als einfache Gesellschaft gegründet, mit dem Zweck, die Parzelle (...), GB B.____, an der X.____strasse 17 zu erwerben, in einzelne Stockwerkeigentumseinheiten zu parzellieren, anschliessend mit Eigentumswohnungen zu überbauen und in der Folge die einzelnen Landanteile zum bestmöglichen Veräusserungspreis einzelnen Wohnungskäufern weiterzuverkaufen. Im Grundbuch B.____ sind ausschliesslich die drei Konsortialpartner C.____, D.____ und E.____ als Eigentümer eingetragen worden, die Rekurrentin dagegen nicht. Die Überbauung der Parzelle sollte dagegen von der Rekurrentin als Generalunternehmerin ausgeführt werden. Für die Gebäudeerstellung wurden separate Werkverträge zwischen der Rekurrentin und den Käufern der Stockwerkeigentumspartellen abgeschlossen. Die Rekurrentin hat das Gebäude aufgrund der Werkverträge erstellt und dafür ein Honorar von Fr. 243'608.-- bezogen.

Damit ist der Rekursgegnerin entgegenzuhalten, dass bei der Rekurrentin nicht etwa ein Ertragsverzicht zugunsten des Hauptaktionärs oder einer ihm nahestehenden Person stattgefunden hat, der bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führt. Die Rekurrentin ist nämlich durch das Bauprojekt nicht entreichert worden. Vielmehr hat sie einen neuen Auftrag erhalten, das Gebäude auf der fraglichen Parzelle aufgrund der abgeschlossenen Werkverträge zu erstellen und hat dafür im Gegenzug ein Honorar bezogen.

3.

3.1. Damit bleibt noch zu prüfen, ob die von der Rekurrentin erbrachten Leistung in der hier vorliegenden Konstellation einem Drittvergleich standhält oder ob ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung der Rekurrentin und der empfangenen Gegenleistung vorliegt.

3.2. Rechtsgeschäfte zwischen einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einerseits und den Anteilsinhabern andererseits haben in jedem Fall dem Drittvergleich («dealing at arm's length»; § 53 Abs. 1 lit. b StG) zu genügen. Fehlt es daran, liegt - aus der Optik des begünstigten Anteilsinhabers - eine geldwerte Leistung der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vor (vgl. BGer 2C_886/2018 vom 24. Oktober 2018, E. 2.2.1.). Wenn solchermassen wirtschaftlich verbundene Unternehmen miteinander Rechtsgeschäfte tätigen, die zu Konditionen abgeschlossen wurden, wie sie unter unabhängigen Dritten nicht vereinbart worden wären, so ste-

hen Leistung und Gegenleistung zueinander in einem Missverhältnis. Ein Teil der Leistung ist nicht im entsprechenden Rechtsgeschäft, sondern im Beteiligungsverhältnis begründet. Der im Beteiligungsverhältnis begründete Teil der Leistung wird indessen nicht offen ausgewiesen (vgl. ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Gegenberichtigung im interkantonalen und interkommunalen Verhältnis Teil 1, Zürcher Steuerpraxis 2015, Heft Nr. 1, S. 4). Beim Drittvergleich sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen, und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem mit der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 20 N 140).

3.3. 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 (d.h. einem Drittvergleich nicht standhält; Urteil 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3; zu einem Drittvergleich anhand von Erfahrungszahlen insbesondere ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, S. 678 ff.). 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 (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_51/2016 vom 10. August 2016, E. 2.1., mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

3.4. Die Rekurrentin hat die aufgrund der Werkverträge vereinbarten Gebäude erstellt und dafür ein Honorar von Fr. 243'608.-- bezogen (vgl. Ziff. 2.6.). Dieses basiert auf der SIA-Norm 102 und beträgt rund 13 % der Positionen 2 und 4 im Baukostenplan (berechtigte Positionen für die Bemessung des Architektenhonorars), weshalb es als angemessen zu bezeichnen ist. Entgegen den Ausführungen der Rekursgegnerin ist festzustellen, dass die von der Rekurrentin als Generalunternehmerin ausgeführten Arbeiten im vorliegenden Fall kein übermässig grosses Geschäftsrisiko darstellen (vgl. dazu Ziff. 2.5.). Die einzelnen Stockwerkeinheiten wurden vom «Baukonsortium F.____» begründet und verkauft, wobei die Käufer mit dem Erwerb der Landquote durch den Grundbucheintrag gleichzeitig den Architekturvertrag mit der Rekurrentin abschlossen. Da davon auszugehen ist, dass jedes andere unabhängige Architekturbüro einen gleichartigen Vertrag ebenfalls abgeschlossen hätte, hält das Vorgehen einem Drittvergleich stand.

3.5. Es ist anzumerken, dass sich die steuerlichen Fragen vor allem bezüglich des «Konsortiums F.____» stellen. In Ziffer 9 des Konsortialvertrags vom 7. Dezember 2012 haben die drei Gesellschafter ausdrücklich vereinbart, einen aus dem Projekt X.____strasse 17 resultierenden Gewinn oder Verlust entsprechend dem Beteiligungsverhältnis von einem Drittel auf die Gesellschafter zu verteilen. Die Rekurrentin wurde für ihre Leistungen adäquat entschädigt, hingegen stellt sich die Frage der angemessenen Entschädigung bezüglich der Projektierung und des Verkaufs auf der Stufe Konsortium und der damit zusammenhängenden Möglichkeit eines Gewinnverzichts. Da diese Frage jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet, ist nicht weiter darauf einzugehen.

3.6. Nach dem Gesagten ist erstellt, dass die Auszahlung des gemäss Konsortialvertrag resultierenden Gewinnanteils in Höhe von Fr. 100'000.-- an den Hauptaktionär C.____ nicht um eine geldwerte Leistung der Rekurrentin im Sinne eines Ertragsverzichts handelt.

4.

4.1. Gemäss dem Obenstehenden erweist sich der Rekurs als begründet. In Gutheissung desselben ist die Steuerverwaltung anzuweisen, auf die Aufrechnung der geldwerten Leistung im Umfang von Fr. 100'000.-- zu verzichten.

4.2. In der Regel werden die Verfahrenskosten gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Zuzufolge des vollständigen Obsiegens der Rekurrentin sind die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- daher der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'500.-- wird der Rekurrentin zurückerstattet.

4.3. Bei Beschwerden in Steuersachen kann gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Mit Eingabe vom 28. August 2019 machte der Vertreter der Rekurrentin für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2015 eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 13'395.75 geltend, welche sich aus dem Honorar von Fr. 12'438.-- (45.30 Stunden mit verschiedenen Stundensätzen) plus Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 957.75 zusammensetzte. Diese Berechnung kann nicht unbezogen übernommen werden: So beträgt der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte Fr. 250.-- (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basel-Landschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.). Dagegen erweist sich der zeitliche Umfang der Bemühungen des Vertreters mit 45.30 Stunden der Komplexität und Umfang des Falls als angemessen. Entsprechend ist der Rekurrentin ein Honorar von Fr. 11'325.-- (45.30 Stunden à Fr. 250.--) bzw. eine Parteientschädigung von Fr. 12'197.-- (inkl. MWST von Fr. 872.--) bzw. für das vorliegende Verfahren die Hälfte davon, d.h. Fr. 6'098.50 (= Fr. 12'197.-- / 2) zuzusprechen. Über die andere Hälfte der genannten Parteientschädigung wurde im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer befunden.

Demgemäss erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Steuerverwaltung Kanton Basel-Landschaft wird angewiesen, auf die vorgenommene Aufrechnung einer geldwerten Leistung von Fr. 100'000.-- zu verzichten.

2.

Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- werden der Steuerverwaltung Basel-Landschaft auferlegt. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'500.-- wird der Rekurrentin zurückerstattet.

3.

Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 6'098.50 (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.

4.

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