



Entscheid vom 3. Oktober 2014 (530 14 19)

Geldwerte Leistungen

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Jörg Felix, Markus Zeller, Dr. Philippe Spitz, Dr. Pascal Leumann, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien A. A. und B. A., vertreten durch C.

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2011**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 19. September 2013 wurden den Pflichtigen Erträge aus qualifizierten Beteiligungen in Höhe von Fr. 250'000.-- aufgerechnet und das steuerbare Gesamteinkommen auf Fr. 996'600.-- festgesetzt.

2. Mit Schreiben vom 7. Oktober 2013 erhob die Vertreterin Einsprache und begehrte, die Veranlagung sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen 2011 für die direkte Bundessteuer sei auf Fr. 746'600.-- zu reduzieren. Zur Begründung führte sie aus, konkret werde die Aufrechnung der geldwerten Leistung im Betrage von Fr. 250'000.-- als nicht sachgerecht und gesetzeswidrig moniert. Die Veranlagungsbehörde behauptete, der Aktionär und Steuerpflichtige bzw. ein Nahestehender habe dadurch eine geldwerte Leistung vereinnahmt, indem die D. AG mit Sitz in E. die Beteiligung an der G. AG zu einem zu hohen Preis gekauft habe. Dabei stütze sie sich auf die Steuermeldung der Steuerverwaltung E.. Der Steuerverwaltung sei die Preisfindung offengelegt worden, wonach das Projekt F. entsprechend berücksichtigt worden sei. Die Parzelle habe Fr. 250'000.-- unter dem Drittgebot gekauft werden können. Die Gesellschaft habe bereits ein Überbauungsprojekt für zwei Doppel Einfamilienhäuser abgesichert, welches gewinnbringend umgesetzt werde. Im Übrigen sei es Sache und Kompetenz des Hauptsteuerdomizils am Wohnsitz des Steuerpflichtigen und Aktionärs, über das Vorliegen einer geldwerten Leistung zu befinden. Die Veranlagungsbehörde habe zu beweisen, dass ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, vorliege, was bis dato nicht geschehen sei. Liege gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kein direkter Beweis vor, müsse sich das Vorliegen einer geldwerten Leistung an einen Nahestehenden gebieterisch aufdrängen, was vorliegend nicht der Fall sei. Es fehle jeder Hinweis dafür, weshalb die Gesellschaft oder aber deren Aktionär den Verkäufer der Beteiligung an der G. AG begünstigen sollte.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 9. April 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, der Alleinaktionär I. habe 100% der G. AG Beteiligungen für Fr. 625'000.-- an die D. AG verkauft. Drei Tage vor dem Verkaufsvertragsabschluss sei an der Generalversammlung am 5. Dezember 2011 eine Gewinnausschüttung von Fr. 643'000.-- zu Gunsten des veräussernden Aktionärs beschlossen

worden. Der Substanzwert der G. AG habe nach Abzug der Gewinnausschüttung per Kaufzeitpunkt lediglich noch rund Fr. 290'000.-- betragen.

Im Fokus stehe der überpreisliche Kauf der Beteiligung (100%) an der G. AG. Hauptaktivum dieser Immobiliengesellschaft sei die Liegenschaft F., auf welcher ein Bauprojekt geplant sei. Diese Liegenschaft sei beim Erwerb mit einer 8-jährigen Nutzungsbeschränkung belegt worden, was zu einer Preisreduktion von Fr. 1'800'000.-- um Fr. 250'000.-- auf Fr. 1'550'000.-- geführt habe. Der Verkaufspreis für die G.-Aktien liege mit Fr. 335'000.-- (Fr. 625'000.-- minus Fr. 290'000.--) deutlich über dem Substanzwert und sei damit überhöht. Im Zeitpunkt der Aktientransaktion sei der Kauf der Liegenschaft F. in Planung gewesen. Der Drittpreis für diese Liegenschaft betrage Fr. 1'550'000.--, da die Belastung durch die fixe Mietdauer angemessen zu berücksichtigen sei. Die blosse Möglichkeit, dass auf dieser Liegenschaft später allenfalls ein Mehrwert realisiert werden könnte, genüge nicht für die Begründung eines derart über dem Substanzwert liegenden Aktientransaktionspreises. Zur Zeit der Transaktion sei die erwähnte Belastung durch das Mietverhältnis massgebend gewesen und es habe kein höherer Wert berücksichtigt werden können. Auch die Argumentation, dass das Bauprojekt in der G. AG sich gewinnbringend entwickle, vermöge eine geldwerte Leistung im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs nicht zu entkräften. Geldwerte Leistungen, welche von den Aktiengesellschaften an den Aktionär oder Nahestehende entrichtet würden, würden praxisgemäss von der veranlagenden Behörde im Sitzkanton festgestellt und als Amtsmitteilung an die Domizilkantone der betreffenden Empfänger zugestellt.

4. Mit Schreiben vom 9. Mai 2014 erhob die Vertreterin gegen diesen Einsprache-Entscheid Beschwerde und begehrte, 1. Das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2011 sei auf Fr. 746'600.-- festzusetzen. 2. Unter o/e Kostenfolge. Zur Begründung führte sie u.a. aus, im Zusammenhang mit einem Liegenschaftsverkauf habe die Steuerverwaltung E. bei der G. AG und in der Folge bei der D. AG eine Steuerrevision betreffend Steuerperiode 2011 durch die Steuerverwaltung BS, vorgenommen und sich nach der Preisfindung für die Beteiligung an der G. AG erkundigt.

Auf Anfrage habe die Gesellschaft die Preisfindung offengelegt. Im Rahmen der Erledigung des Veranlagungsverfahrens 2011 der D. AG sei die Steuerverwaltung nicht bereit gewesen, die Abschreibung von Fr. 175'000.-- auf der neu erworbenen Beteiligung steuerlich zuzulassen. Die Steuerverwaltung E. habe den Revisionsbericht vom 21. Mai 2013 verfasst und der Steuerverwaltung Basel-Landschaft als Veranlagungsbehörde am Hauptsteuerdomizil des Aktionärs der D. AG mit der Steuermeldung vom 30. Juli 2013 zugestellt. Der Vertreterin der

Gesellschaft sei weder die Steuermeldung noch der Revisionsbericht zugesandt worden. Die Unterlagen seien erst mit E-Mail vom 20. August 2013 eingetroffen.

Die Steuerfolgen auf Stufe Aktionär seien nicht Gegenstand der Erledigung des Veranlagungsverfahrens 2011 der D. AG mit der Steuerverwaltung E. gewesen.

Die Vorinstanz verkenne, dass im Rahmen des Veranlagungsverfahrens 2011 der D. AG die „Gestehungskosten der Beteiligung G. AG“ abgesprochen worden seien. Als Gestehungskosten gelte der rein steuerlich relevante Gewinnsteuerwert und nicht etwa der Verkehrswert einer Beteiligung. Dieser sei jedoch für die Frage der Bezifferung von Leistung und Gegenleistung und damit für die Beurteilung einer geldwerten Leistung relevant. Die Vorinstanz belege die behauptete Annahme einer geldwerten Leistung nicht. Der Steuerpflichtige und Aktionär der D. AG habe gar keine Leistungen erhalten. Die Bestimmung des Kaufpreises der Beteiligung an der G. AG sei plausibel. Dass das Projekt F. noch nicht habe aktiviert werden können, sei auf das Imparitätsprinzip zurückzuführen, heisse aber nicht, dass dadurch der Wert der Beteiligung für die Käuferin nicht höher sei. Die Steuerverwaltung behaupte nicht einmal eine Begünstigung des Steuerpflichtigen. Es sei zu beachten, dass die Beteiligung der G. AG von einem Dritten gekauft worden sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 3. Juni beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Aufmerksamkeit richte sich vorliegend auf den überpreislichen Kauf der Beteiligung (100%) an der G. AG. Hauptaktivum dieser Immobiliengesellschaft sei die Liegenschaft F., auf welcher ein Bauprojekt geplant sei. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sei eine geldwerte Leistung. Sämtliche geldwerte Leistungen, die ein Anteilsinhaber - oder eine ihm nahestehende Person - aufgrund seiner Beteiligungsrechte an einer juristischen Person von dieser erhalte und die nicht eine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals seien, würden steuerbare Vermögenserträge darstellen. Nicht erforderlich sei, dass die dem Aktionär erbrachte Leistung aus dem Gewinn oder den Reserven stamme. Steuerbar seien alle auf das Beteiligungsverhältnis zurückzuführenden geldwerten Leistungen, auch solche, die nicht aus erwirtschafteten Gewinnen, sondern aus der Substanz der Gesellschaft entnommen würden. Der Verkaufspreis für die G.-Aktien sei mit Fr. 335'000.-- (Fr. 625'000.-- abzüglich Fr. 290'000.--) deutlich über dem Substanzwert gewesen. Im Zeitpunkt der Aktientransaktion sei der Kauf der Liegenschaft F. für Fr. 1'550'000.-- mit der Verpflichtung zu einem 8-jährigen Mietvertrag übernommen worden. Die blosser Möglichkeit, dass auf dieser Liegenschaft später allenfalls ein Mehrwert realisiert werden könnte, genüge nicht für die Begründung eines derart über dem Substanzwert liegenden

Aktientransaktionspreises. Zum Zeitpunkt der Transaktion sei die erwähnte Belastung durch das Mietverhältnis massgebend gewesen und es habe kein höherer Wert berücksichtigt werden können. Auch die Argumentation, dass das Bauprojekt in der G. AG sich gewinnbringend entwickle, vermöge eine geldwerte Leistung im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs nicht zu entkräften. Diese sei zu dem Zeitpunkt auf der Basis des zufolge Nutzungsbeschränkung verminderten Liegenschaftspreises bzw. -wertes zu ermitteln gewesen.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- 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.

2. Vorliegend strittig ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht von einer geldwerten Leistung ausgegangen und dem Pflichtigen einen Betrag in Höhe von Fr. 250'000.-- zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet hat.

a) Zum steuerbaren Einkommen gehören u.a. insbesondere nach Art. 20 Abs. 1 lit. a und c DBG die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Zinsen aus Guthaben, Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (lit. c).

b) Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt würden. Der Grundtatbestand solcher geldwerter Leistungen ist nach der 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 nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden 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 S. 607; Urteile 2C_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.1 und 3.2.1; 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, in: StR 64/2009 S. 915; 2A.204/2006 vom 22. Juni 2007 E. 6, in: RtiD 2008 I pag. 946; je mit Hinweisen).

c) Die verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen unterliegen der Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaft, der Einkommenssteuer beim Anteilhaber sowie der Verrechnungssteuer, die von Inländern zurückgefordert werden kann. Die Terminologie ist in dem Sinne uneinheitlich, als dass das Bundesgericht erstens Anfang der 90-er Jahre zwar weitgehend aufgegeben hat, diesen aber verschiedentlich noch verwendet und auch das Recht der direkten Bundessteuer den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung kennt (vgl. Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 2). Eine verdeckte Gewinnausschüttung findet in erster Linie statt, wenn die Unternehmung Privataufwand (Lebenshaltungskosten) des Anteilhabers usw. aus eigenen Mitteln deckt und diesen als geschäftlichen Aufwand verbucht oder wenn sie Geschäftsvermögen für Privatzwecke zur Verfügung stellt. Dazu gehört auch die Belastung von Aufwand dessen Empfänger und Leistungsgrund nicht bekannt sind. Die häufigste Form der verdeckten Gewinnausschüttung besteht darin, dass die Kapitalunternehmung aufgrund eines Rechtsgeschäfts (z.B. Arbeits-, Darlehens-, Mietvertrag usw.) an Anteilhaber oder nahestehende Personen zulasten eines Aufwandkontos Leistungen erbringt (z.B. Lohn, Zins), welche im Verhältnis zu der von ihnen erbrachten Gegenleistung offensichtlich übersetzt sind. Das ist dann der Fall, wenn die Leistung der Kapitalunternehmung höher ist als jene, die sie einem unbeteiligten Dritten in jedem Fall höchstens zugestanden hätte (maximales marktkonformes Entgelt) (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band 1, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 18 N 106).

d) Eine geldwerte Leistung also liegt vor, wenn und insoweit sie einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre; massgebend ist somit der Drittvergleich. 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. Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Wer Zahlungen leistet, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind, hat die Folgen einer solchen Beweislosigkeit zu tragen, d.h. seine Zahlungen werden als geldwerte Leistungen betrachtet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 20 N 142; vgl. BGE 2C_644/2013 vom 21. Oktober 2013, E. 3.1f.; BGE 2C_895/2010 vom 27. Mai 2011, E. 2).

e) Im Bereich der geldwerten Leistungen gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Gesellschaft dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert. Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Das gilt insbesondere dann, wenn sie Zahlungen leistet, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind (zum Ganzen vgl. BGE 2C_414/2012 vom 19. November 2012; vgl. auch Reich, Steuerrecht, 2. A. § 13 N 113ff.).

3. a) Wenn die Gesellschaft von der Tochtergesellschaft einen Vermögenswert zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis erwirbt, wirkt sich der Vorgang analog wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung erst im Zeitpunkt der Abschreibung erfolgswirksam aus. Der Vermögenswert darf höchstens zum Verkehrswert aktiviert werden (vgl. Reto Heuberger, a.a.O., S. 309).

Beim Erwerb einer Liegenschaft zu einem übersetzten Preis bilanziert eine Gesellschaft einen „Nonvaleur“ (vgl. Reich, Steuerrecht, a.a.O. § 20 N 21; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 276). Der geldwerte Vorteil resultiert hierbei aus dem Erwerb des Vermögenswertes, vorliegend der Liegenschaft, zu einem Preis, der höher ist als deren Verkehrswert. Die Gesellschaft korrigiert dieses Missverhältnis, indem sie das Objekt im Umfang des übersetzten Preises abschreibt (Erhöhung des Aufwands), was regelmässig mangels steuerlicher Begründetheit zu einer Aufrechnung führt. Ein weiteres Beispiel ist die Gewährung eines Darlehens an einen überschuldeten Anteilsinhaber. Die Gesellschaft schreibt in der Folge das Darlehen teilweise mangels Einbringlichkeit ab (vgl. hierzu ASA, Bd. 66, S. 554ff.). Praxisgemäss erfolgt in solchen Fällen die Überprüfung der Kriterien einer geldwerten Leistung.

b) Hinsichtlich der einzelnen Ansichten und Qualifikationen der Steuerverwaltungen der Kantone E. und Basel-Landschaft ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung des Kantons E. in ihrem Revisionsbericht vom 13. Februar 2013 zum Schluss kam, dass der Kaufpreis in Höhe von Fr. 1'550'000.-- für die Liegenschaft F. einem reduzierten Verkehrswert, der durch die vertragliche Nutzungseinschränkung aufgrund des achtjährigen Kündigungsverbots zustande gekommen sei, entspricht. Der Wert der Beteiligung an der G. AG wurde deshalb steuerlich um Fr. 250'000.-- auf Fr. 375'000 reduziert und im Umfang von Fr. 250'000.-- eine Minusreserve gebildet. Die Abschreibung von Fr. 175'000.-- auf der Beteiligung wurde als geldwerte Leistung dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet und mit der Minusreserve verrechnet, so dass die Minusreserve für die Folgeperiode noch Fr. 75'000.-- betrug. Die Steuerverwaltung des Kantons E. ging somit von einer geldwerten Leistung in Höhe der Abschreibung von Fr. 175'000.-- aus, welchen sie als Sitzkanton der D. AG dem steuerbaren Gewinn aufrechnete. Dabei setzte sie den Goodwill auf Fr. 85'000.-- fest und schrieb diesen in der Bilanz ab.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft rechnete dem Beschwerdeführer einen Betrag von Fr. 250'000.-- auf und begründete die Aufrechnung damit, dass der Verkaufspreis der G.-Aktien mit Fr. 335'000.-- (= Kaufpreis von Fr. 625'000.-- minus Substanzwert von Fr. 290'000.--) deutlich über dem Substanzwert gelegen sei. Es hätte zum Zeitpunkt der Aktientransaktion nur der Wert der Liegenschaft ohne die Belastung aus dem Mietvertrag berücksichtigt werden dürfen. Die blosse Möglichkeit, dass auf der Liegenschaft später ein Mehrwert realisiert werden könnte, genüge nicht für die Begründung eines derart über dem Substanzwert liegenden Aktientransaktionspreises.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft qualifizierte somit den Anteil von Fr. 250'000.-- (= Einschlag im Kaufpreis für Liegenschaft F. aufgrund 8-jährigem

Mietverhältnis) am Kaufpreis von Fr. 625'000.--, den die D. AG für die G. AG bezahlt hat, als geldwerte Leistung an den Aktionär (der Beschwerdeführer) resp. als Erträge aus qualifizierten Beteiligungen.

c) Der Vertreter der Beschwerdeführer führt in seiner Beschwerde aus, dass falls kein direkter Beweis vorliege, so müsse sich das Vorliegen einer geldwerten Leistung an einen Nahestehenden „gebieterisch aufdrängen, so dass eine andere Erklärung gar nicht möglich sei“. Entgegen der Ansicht des Vertreters ist, wie im Nachfolgenden darzulegen ist, vorliegend klar von einer geldwerten Leistung auszugehen.

4. a) Der Beschwerdeführer und der Verkäufer der G. AG, I. sind wie aus den Akten ersichtlich ist, langjährige Geschäftspartner. Allein schon die Tatsache, dass der Beschwerdeführer seit dem Jahre 2004 einziges Mitglied des Verwaltungsrates der G. AG war, lässt darauf schliessen, dass er die Geschicke der G. AG bestens hat beeinflussen können und über die genaue Sachlage auch informiert war. Die H. AG war gemäss Handelsregisterauszug bis zum 15. August 2008 Revisionsstelle der D. AG. Im Kaufvertrag betreffend die G. AG ist unter Ziffer 8 treffend festgehalten, dass der Beschwerdeführer seit Jahren die Geschäfte der G. AG geführt habe, weshalb ausdrücklich auf Gewährleistungen seitens des Verkäufers verzichtet werde. Insoweit scheidet die Annahme, dass der Rekurrent, die D. AG sowie der Verkäufer I. und die G. AG unbeteiligte Dritte sind, von vorneherein vollkommen aus. Die vorliegende Konstellation zeigt klar auf, dass es sich vielmehr um langjährige Geschäftspartner und um Personen, zwischen denen zudem ein enges Vertrauensverhältnis bestanden hat, handelt.

Mit Blick auf die gleichwertige Gegenleistung führt der Vertreter in seiner Einsprache aus, das Projekt F. rechtfertige den über den Substanzwert der Beteiligung bezahlten Kaufpreis bei weitem. Die beiden neu zu bauenden Doppelhäuser sollten an der hervorragenden Lage gemäss Kalkulation je nicht weniger als Fr. 2,2 Mio. Erlös bringen, wobei ein Projektüberschuss von Fr. 600'000.-- bis Fr. 900'000.-- erwirtschaftet werden könne. In der Beschwerde führt der Vertreter aus, dass die Bestimmung des Kaufpreises der Beteiligung der G. AG plausibel und die Nichtaktivierung des Projektes F. auf das Imparitätsprinzip zurückzuführen sei.

Hinsichtlich des mit Kaufvertrag vom 11. April 2012 erworbenen Grundstücks F. und der projektierten Doppelhäuser ist zu bemerken, dass die G. AG diese Liegenschaft erst im April 2012 erworben hat. Zum Zeitpunkt des Kaufs der G. AG durch die D. AG am 8. Dezember

2011 war sie somit noch nicht Eigentümerin. Trotz der Initiative betr. die Erbschafts- und Schenkungssteuer, der damit verbundenen Unsicherheiten und der damit zusammenhängenden Überflutung der Notariate, ist es wenig glaubhaft, dass die G. AG bis im April 2012 auf einen Beurkundungstermin hat warten müssen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Geschäfte erst im April vollständig ausgereift und erst im April auch tatsächlich zur Beurkundung bereit waren. Was das zukünftige Bauprojekt auf eben diesem Grundstück angeht, liegen lediglich eine Projektskizze des Architekten nach SIA Kubaturen vom 7. Februar 2012, zonenrechtliche Abklärungen sowie eine grobe Zusammenstellung der Anlagekosten vor. Mit der Realisation der angedachten Nutzung dieses Grundstücks (Beginn des Baus der Doppelhäuser) könnte aufgrund des im Kaufvertrag beurkundeten Mietverhältnisses, welches bis zum 30. April 2020 dauert, frühestens am 1. Mai 2020 begonnen werden. Somit ist die G. AG per 31. Dezember 2011 weder Eigentümerin der Liegenschaft F. gewesen noch bestand nachweislich ein konkretes Projekt, welches auch tatsächlich umgesetzt werden könnte. Die eingereichten Skizzen taugen jedenfalls nicht zum Beweis, dass der Bau von Doppelhäusern je ausgeführt wird. Zudem ist aufgrund der langjährigen Nutzungsbeschränkung bis im Jahre 2020 ohnehin nur eine spekulative Aussage hinsichtlich allfälliger Gewinne möglich und kann dieses Grundstück zwischenzeitlich auch wieder verkauft oder einem anderen Projekt zugeführt werden. Was den über den Substanzwert der G. AG bezahlten Preis angeht, vermag das in Erwägung gezogene noch sehr unsichere und bloss angedachte Projekt auf dem Grundstück F. nicht den adäquaten Gegenwert zu repräsentieren. Es ist überhaupt fraglich, ob das Projekt zum damaligen Zeitpunkt anhand der vorliegenden Unterlagen hat bewertet werden können. Zudem wurden in der Jahresrechnung der G. AG keine Projektkosten und auch kein Sachaufwand ausgewiesen. Es handelt sich vorliegend per Datum vom 31. Dezember 2011 somit nicht um eine Bewertungsfrage „mit Unschärfe“ hinsichtlich des vermeintlich konkreten Projekts F. und dessen möglicher Realisierung in Zukunft, sondern um einen Nonvaleur. Die D. AG hat für die G. AG offensichtlich Fr. 250'000.-- zuviel bezahlt. Dadurch hat sie den Verkäufer absichtlich bevorteilt. Es ist mangels Projekt und aufgrund der Tatsache, dass es sich vorliegend eben gerade nicht um eine Bewertungsfrage handelt kein Grund ersichtlich, warum die D. AG einen derart hohen Preis bezahlt hat. Damit ist die D. AG entreichert. Sie hat einen Gewinn ausgeschüttet, ohne diesen offen zu legen. Dabei ist die Zahlung klar nicht im Interesse der Gesellschaft, sondern in dem des Aktionärs erfolgt, womit sich das Vorliegen einer geldwerten Leistung gemäss der bundesgerichtlichen Praxis „gebieterisch“ aufdrängt.

b) Davon ausgehend ist somit nicht nur das vom Vertreter vorgebrachte Imparitätsprinzip, wonach allfällige Gewinne erst dann ausgewiesen werden dürfen, wenn sie

tatsächlich realisiert werden, wobei im Gegenzug Verluste aber bereits dann berücksichtigt werden müssen, sobald sich diese abzeichnen, sondern neben dem Vorsichts- auch das Realisationsprinzip von Bedeutung. Dieses besagt, dass Erträge im Normalfall bei der Lieferung eines Gutes bzw. Erbringung einer Dienstleistung als realisiert gelten. Ausnahmen vom Realisationsprinzip können u.a. dann entstehen, wenn sich die Leistungserstellung über einen Zeitraum von mehreren Rechnungsperioden erstreckt (vgl. Treuhand Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, Ziff. 2.3, S. 11). Das Realisationsprinzip wird bei Transaktionen unter unabhängigen Dritten generell als unproblematisch erachtet, weil die Vertragsparteien in ihrem jeweiligen eigenen Interesse handeln und in der Regel das Interesse der einen Partei gegenläufig zu jenem der anderen ist. Diese Sicherheit entfällt aber bei konzerninternen Transaktionen: Käufer und Verkäufer vertreten diese (Konzern)-Interessen und sind wirtschaftlich gesehen dieselbe Partei. Ein Transaktionspreis im Konzern ist daher zuweilen mit einem Fragezeichen bezüglich des Marktwertes versehen (vgl. Treuhand Kammer, a.a.O., Ziff. 7.2.1, S. 515). Diese Ausführungen sind nicht nur auf Konzernverhältnisse anwendbar, sondern reflektieren die Problematik ebenso in Bezug auf den vorliegenden Fall.

c) Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass ein unbeteiligter Dritter für die G. AG, welche im Zeitpunkt des Kaufs lediglich aus flüssigen Mitteln bestand nicht einen um Fr. 335'000.-- über dem Substanzwert liegenden Preis bezahlt hätte, nota bene ohne das betreffende Grundstück inklusive konkretem Projekt zu Eigentum zu besitzen. Schliesslich hat die G. AG die Liegenschaft F. erst dann gekauft, als sie selbst schon im Besitz der D. AG war. Insofern entspricht die Aussage des Vertreters, die Käuferin habe mit der Beteiligung auch das Projekt F. übernehmen können, nicht den Gegebenheiten, resp. blendet er die nicht ganz unerhebliche zeitliche Verzögerung aus. Die vom Vertreter in Aussicht gestellten und in Zukunft realisierbaren Gewinne sind rein spekulativ und daher nicht nachvollziehbar. Die vorliegende Konstellation zeigt auf, dass das zukünftige Nutzungspotential der Liegenschaft F. vorgezogen, aber auch unmittelbar nach Erwerb wieder abgeschrieben wurde. Im für die G. AG vereinbarten Preis von Fr. 625'000.-- ist offensichtlich ein Nonvaleur von Fr. 250'000.-- enthalten, worin sich das Missverhältnis manifestiert. Festzuhalten ist an dieser Stelle aber auch, dass ein Unternehmenskauf mit anschliessender Abschreibung nicht grundsätzlich per se zu einer geldwerten Leistung resp. verdeckten Gewinnausschüttung führt. Es kann vorkommen, dass sich ein Kauf im Nachhinein als unvorteilhaft erweist und daher Abschreibungen notwendig sind. Dies ist vorliegend hingegen nicht der Fall.

d) Der vom Vertreter der Beschwerdeführer im E-Mail vom 17. Mai 2013 beantragte und von der Steuerverwaltung des Kantons E. akzeptierte Goodwill im Hinblick auf das zukünftige Gewinnpotential betreffend das Projekt F. in Höhe von Fr. 85'000.-- (pro memoria: KP Fr. 625'000.-- minus Substanzwert von Fr. 290'000.-- = Fr. 335'000.-- - Fr. 250'000.-- (= Einschlag im KP für Liegenschaft F.) ist nicht weiter zu untersuchen und unter den gegebenen Umständen zu akzeptieren.

5. a) Bei verdeckten Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen besteht eine Beziehungskette Gesellschaft - Anteilshaber - Dritter. Die Leistung wird von der Gesellschaft an den Dritten erbracht, hat ihren Grund aber im Verhältnis zwischen Anteilshaber und der Gesellschaft und im Nahestehendenverhältnis zwischen Anteilshaber und Drittem. Es stellt sich deshalb die Frage, wie die Leistung von der Gesellschaft an den Dritten steuerlich zu erfassen ist. Nach der Praxis der EStV wurde bis anhin grundsätzlich die Dreieckstheorie bei der direkten Bundessteuer und die Direktbegünstigungstheorie bei der Verrechnungssteuer und der Emissionsabgabe angewendet.

Nach der Dreieckstheorie wird die verdeckte Gewinnausschüttung an die nahestehende Person in die einzelnen Schritte zerlegt, nämlich (1) die Ausschüttung durch die Gesellschaft an den Anteilshaber und (2) die Weiterleitung der Leistung durch den Anteilshaber an den Dritten (vgl. Reto Heuberger, a.a.O., S. 310f.).

b) In der vorliegenden Sachlage hat die D. AG dessen 100%-iger Inhaber der Beschwerdeführer ist, die von seinem langjährigen Geschäftspartner ebenfalls zu 100% gehaltenen Anteile mit Vertrag vom 8. Dezember 2011 gekauft. Der Kaufpreis wurde hier somit von der D. AG an den Dritten I. entrichtet. Die Höhe der Zahlung war massgeblich durch das enge Vertrauensverhältnis der Käuferin resp. dem dahinter stehenden Aktionär und dem Verkäufer bestimmt. Gegenüber einem unabhängigen Dritten wäre ein solch hoher Kaufpreis klar nicht zu erzielen gewesen. Daraus folgt, dass der vorliegend vereinbarte Kaufpreis einem Drittvergleich nicht stand hält und die D. AG, demnach durch diesen Kauf im Umfang von Fr. 250'000.-- entreichert wurde. Daher wird dem Aktionär und Beschwerdeführer der über dem Substanzwert liegende Wert abzüglich des Goodwills in Höhe von Fr. 250'000.-- (KP Fr. 625'000.-- minus SW Fr. 290'000.-- = Fr. 335'000.-- minus Goodwill Fr. 85'000.--) als geldwerte Leistung im Einkommen aufgerechnet. An dieser Stelle macht der Vertreter in seiner Beschwerde geltend, dass der Beschwerdeführer und Aktionär der D. AG gar keine Leistungen erhalten habe. Für eine Zurechnung ist dies auch nicht entscheidend. Entscheidend ist hier,

dass der Beschwerdeführer, der 100%-iger Inhaber der D. AG ist, um die Umstände betreffend das Grundstück F. sowie das vermeintliche Projekt betr. die zukünftige Überbauung mit Doppelhäusern genau Bescheid wusste und seinem langjährigen Geschäftspartner I. einen viel zu hohen Kaufpreis gezahlt hat, den er sodann im gleichen Jahr abgeschrieben hat. In Anwendung der Dreieckstheorie führt dies in der Folge nicht nur zur Aufrechnung der Abschreibung bei der Gesellschaft, sondern auch zur Aufrechnung beim Aktionär. Ausgehend von der Dreieckstheorie erfolgt die Weiterleitung der Leistung mittels Schenkung an den Nahestehenden I. und zwar genau über den Betrag, dem keine Gegenleistung also ein Nonvaleur gegenübersteht. Letzteres ist hingegen nicht Gegenstand der Beurteilung.

Aufgrund all dieser Ausführungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und es ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Den Beschwerdeführern werden gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, 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 Beschwerdeführer (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler