



**Entscheid vom 7. April 2017 (510 16 96)**

---

**Aufrechnung von Debitorenforderungen und einer Vermittlungsprovision**

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, Steuerrichter  
M. Elbert, P. Salathe, S. Schmid, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.\_\_\_\_\_ AG**

**Rekurrentin**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

betreffend **Staatssteuer 2014**

## Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 vom 25. August 2016 wurde die Pflichtige zu einem steuerbaren Ertrag von Fr. 375'238.-- veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 19. September 2016 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache und begehrte, die Abgrenzung von Fr. 90'000.-- sowie die doppelte Besteuerung der Vermittlungsprovision von Fr. 50'000.-- sei zu unterlassen. Zur Begründung führte er aus, zum Zeitpunkt des Abschlusses seien die finanziellen Verhältnisse des Gläubigers derart schlecht gewesen, dass die Aktivierung der Fr. 90'000.-- unverantwortlich gewesen wäre. Im Falle einer Aktivierung hätte gemäss der Revisionsstelle eine Einzelwertberichtigung in voller Höhe vorgenommen werden müssen, weshalb keine Abgrenzung erfolgen dürfe. Hinsichtlich der Vermittlungsprovision von Fr. 50'000.-- führte er aus, es könne nicht sein, dass das gleiche Einkommen einmal in B.\_\_\_\_ und im Kanton Basellandschaft versteuert werden müsse.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 9. November 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, es seien Rechnungen in Höhe von Fr. 16'200.-- sowie Fr. 81'000.-- nicht verbucht worden. Die Rechnungen seien allesamt im Jahre 2015 vollständig beglichen worden. Im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses habe es bekannt sein müssen, dass die Rechnungen bezahlt worden seien. Eine vollständige Einzelwertberichtigung sei erst nach einem angemessenen Zeitraum und entsprechend erfolglosen Bemühungen des Gläubigers vorzunehmen. Für die Ertragssteuer sei der Betrag ohne Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 90'000.-- relevant. Die Einsprache diesbezüglich sei aufgrund der unvollständigen Bilanzierung bzw. geschäftsmässig nicht begründeten Einzelwertberichtigung abzuweisen. Was die Vermittlungsprovision an die C.\_\_\_\_ betreffe, sei anlässlich der Buchprüfung festgestellt und im Revisionsbericht festgehalten worden, dass es sich um eine objektiv nicht erbringbare oder fiktive Leistung handle, da die in der Rechnung vom 31. Dezember 2014 aufgeführten Mandate bereits im Jahre 2013 bestanden und Frau D.\_\_\_\_ erst seit Dezember 2014 für die C.\_\_\_\_ AG tätig gewesen sei. An der A.\_\_\_\_ AG sei Frau E.\_\_\_\_ (vormals D.\_\_\_\_) per 31. Dezember 2014 zu 66% kapitalmässig beteiligt. An der C.\_\_\_\_ AG sei Frau E.\_\_\_\_ ab dem 1. Dezember 2014 als einzige zeichnungsberechtigte Verwaltungsrätin eingetragen und per 31. Dezember 2014 zu 100% beteiligt. Es handle sich somit bei der A.\_\_\_\_ AG und der C.\_\_\_\_ AG um Schwestergesellschaften. Werde ein fiktiver Aufwand gegenüber einer Schwestergesell-

schaft verbucht, handle es sich gemäss der Dreieckstheorie um eine geldwerte Leistung gegenüber der gemeinsamen Aktionärin (hier Frau E.\_\_\_\_).

4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob der Vertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 7. Dezember 2016 Rekurs mit dem sinngemässen Begehren, auf die Aufrechnung der Beträge in Höhe von Fr. 90'000.-- betreffend Guthaben sowie die Vermittlungsprovision von Fr. 50'000.-- sei zu verzichten. Zur Begründung führte er aus, der Mitarbeiter Herr D.\_\_\_\_ (CEO bei F.\_\_\_\_) sei über die katastrophalen finanziellen Verhältnisse bei F.\_\_\_\_ bestens informiert gewesen. Es spiele keine Rolle, ob doch noch bezahlt worden sei, da es um die zeitliche Betrachtung (per 31.12.2014) gehe. Hinsichtlich der Vermittlungsprovision werde unterstellt, dass diese fiktiv gewesen sei. Richtig sei, dass Frau E.\_\_\_\_ die C.\_\_\_\_ AG Ende 2014 gekauft habe und in ihrer Funktion als Geschäftsführerin der G.\_\_\_\_ AG von der A.\_\_\_\_ AG einen Auftrag gehabt habe, neue Mandate zu suchen. Gefunden worden sei F.\_\_\_\_ und, da die A.\_\_\_\_ AG nur eine Provision nach einer Mindestlaufzeit von einem Jahr zahle, sei diese Ende 2014 fällig geworden. Ob es widerrechtlich sei das Frau E.\_\_\_\_ die Provision auf die C.\_\_\_\_ AG anstatt auf die G.\_\_\_\_ AG habe einzahlen lassen, könne nicht beurteilt werden. Da die Steuerverwaltung des Kantons B.\_\_\_\_ mitgeteilt habe, dass die Veranlagung der C.\_\_\_\_ nicht beanstandet werde und somit von ihnen keine Rückzahlung zu erwarten sei, sei man nicht bereit dieses Geld nochmals zu versteuern.

5. Mit Vernehmlassung vom 22. Februar 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, in der Buchhaltung 2014 der A.\_\_\_\_ AG seien die der F.\_\_\_\_ AG von Januar bis Juni 2014 in Rechnung gestellten Mandatshonorare über total Fr. 86'650.-- normal verbucht worden. Die für das 2. Semester 2014 in Rechnung gestellten Mandatshonorare seien hingegen im Abschluss 2014 nicht erfasst und somit nicht periodengerecht abgegrenzt worden. Ein Nachweis für finanzielle Schwierigkeiten der F.\_\_\_\_ AG sei nicht erbracht worden. Ebenso erscheine die Erfüllung der Forderung nicht als unsicher, da die Rechnungen vollständig beglichen worden seien. Im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz und Erfolgsrechnung (25. September 2015) bzw. Abgabe der Steuererklärung (30. September 2015) sei bereits bekannt gewesen, dass die Forderungen beglichen worden seien. Am 1. Dezember 2014 habe Frau E.\_\_\_\_ die C.\_\_\_\_ AG übernommen. Bei der A.\_\_\_\_ AG handle es sich um eine Schwestergesellschaft der C.\_\_\_\_, da Frau E.\_\_\_\_ auch Miteigentümerin der A.\_\_\_\_ AG sei. Die Rechnungen der A.\_\_\_\_ AG würden sich auf einen Mandatsvertrag vom 26.

März 2014 beziehen. Zu diesem Zeitpunkt sei die C.\_\_\_\_ AG noch gar nicht unter der Führung von Frau E.\_\_\_\_ gestanden. Ebenso fehle der Nachweis, dass die in Rechnung gestellten Leistungen überhaupt von der C.\_\_\_\_ AG erbracht worden seien. Vielmehr erscheine es als wahrscheinlich, dass das Mandat (fiktiv) über die C.\_\_\_\_ abgewickelt werde. Daher sei der Aufwand als geschäftsmässig nicht begründet aufzurechnen.

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

### **Das Steuergericht zieht in Erwägung:**

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob die Steuerverwaltung der Pflichtigen zu Recht nicht verbuchte Debitorenforderungen in Höhe von Fr. 90'000.-- sowie eine Vermittlungsprovision in Höhe von Fr. 50'000.-- zum steuerbaren Gewinn aufgerechnet hat.

a) Die Buchführung bildet nach Art. 957a des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR) die Grundlage der Rechnungslegung. Sie erfasst diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind.

Sie folgt den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung. Namentlich sind zu beachten: 1. die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvor-

fälle und Sachverhalte; 2. der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge; 3. die Klarheit; 4. die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens; 5. die Nachprüfbarkeit (Abs. 2).

b) Für die Rechnungslegung sind nach Art. 958c Abs. 1 OR insbesondere die folgenden Grundsätze massgebend: 1. Sie muss klar und verständlich sein. 2. Sie muss vollständig sein. 3. Sie muss verlässlich sein. 4. Sie muss das Wesentliche enthalten. 5. Sie muss vorsichtig sein. 6. Es sind bei der Darstellung und der Bewertung stets die gleichen Massstäbe zu verwenden. 7. Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

c) Aufwände und Erträge müssen nach Art. 958b Abs. 1 OR voneinander in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden.

Mit der zeitlichen Abgrenzung soll sichergestellt werden, dass ungeachtet der Geldflüsse die Aufwendungen und Erträge periodengerecht zugeordnet werden. Aufwände und Erträge, die zeitraumbezogen anfallen (z.B. Erträge und Aufwendungen aus Mieten, Zinsen, Lizenzen, Serviceverträgen, Provisionen usw.), sind in der Leistungsperiode zu erfassen (HWP, Buchführung und Rechnungslegung, 43; Boemle/Lutz, 129; Böckli, Aktienrecht, § 8 Rz 181). Als Beispiel dient eine monatliche, nachschüssig zu bezahlende Miete für eine Geschäftsliegenschaft. Der Mieter erfasst den Mietaufwand im Dezember des vergangenen Kalenderjahres und bezahlt den geschuldeten Betrag im Januar des Folgejahres.

Die sachliche Abgrenzung verlangt, dass der für die Erzielung des Ertrages anfallende Aufwand in derselben Periode erfasst wird. Dieses Prinzip wird auch als „Matching of Cost and Revenue“ bezeichnet (HWP, Buchführung und Rechnungslegung, 43; Boemle/Lutz, 130; Böckli, Aktienrecht, § 8 Rz 182). Als Beispiel dient der Verkauf von Gütern aus dem Vorratsvermögen. Der Verkäufer erfasst den Nettoerlös aus Lieferung und Leistung auf der Basis der gelieferten und vom Käufer erhaltenen Güter. Gleichzeitig erfasst der Verkäufer den Warenaufwand, der durch den Abgang der gelagerten Güter aus dem Warenlager entsteht. Die zeitliche und sachliche Abgrenzung wird ggf. durch das in engem Zusammenhang mit dem Vorsichtsprinzip stehende Imparitätsprinzip (vgl. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5) durchbrochen. Danach erfolgt eine Ungleichbehandlung von erwarteten Gewinnen und Verlusten. Erträge und insb. Gewinne dürfen erst dann erfasst werden, wenn sie als realisiert betrachtet werden können. Hingegen sind erwartete Verluste bzw. Aufwände sofort zu erfassen, wenn sie erkennbar werden (BSK OR II - Neuhaus/Suter, Art. 958b N 4).

3. a) Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung juristischer Personen wird gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG explizit und gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG implizit auf die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung abgestellt, woraus der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zunächst für den Bereich der Besteuerung der juristischen Personen abgeleitet werden kann. Das Steuerrecht kennt keine eigenen Rechnungslegungsvorschriften, weshalb es auf die handelsrechtlichen Vorschriften, insbesondere auf die allgemeinen Rechnungslegungsbestimmungen des Obligationenrechts abstellt. Um den unterschiedlichen Zielen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gegenüber der handelsrechtlichen Gewinnermittlung Rechnung zu tragen, wird sodann der handelsrechtlich korrekt ausgewiesene Saldo der Erfolgsrechnung durch steuerliche Korrekturen (Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG) punktuell verändert. (vgl. von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich/Basel/Genf 2011, S. 70).

b) Die Gewinnermittlung erfolgt nach Massgabe steuerrechtlicher Bewertungsprinzipien. Der handelsrechtliche Erfolg wird allenfalls berichtigt um steuerlich nicht zulässige Aufwendungen z.B. um geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen oder um übermässige Wertberichtigungen. Aus steuerlicher Sicht überhöhte Wertberichtigungen sind recht häufig; sie entstehen aus den unterschiedlich angesetzten Bewertungsgrenzen von Handelsrecht und Steuerrecht (Treuhand Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, Ziff. 10.2.3).

Die Anknüpfung der schweizerischen Steuerpraxis an die handelsrechtliche Bilanz, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist (Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz), sofern bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind, wirkt sich für den Steuerpflichtigen auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus: Der Steuerpflichtige muss sich nach diesen Vorschriften grundsätzlich bei der von ihm in seinen ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage und des Jahresergebnisses behaften lassen (vgl. BGE Nr. 2C\_515/2010 vom 13. September 2010, E. 2.2).

c) Im Zusammenhang mit der zeitlichen Zuordnung von Aufwand und Ertrag stützt sich das Bundesgericht jeweils auf das Periodizitätsprinzip im Sinne einer steuerrechtlichen Korrekturvorschrift. Nach dem Periodizitätsprinzip sind Aufwand und Ertrag „periodengerecht“ zuzuweisen, insbesondere sind Aufwendungen in zeitlicher Hinsicht den entsprechenden Erträgen zuzuordnen. Ausgaben, die Erträge späterer Perioden generieren, müssen aktiviert und Ausgaben späterer Perioden, die Erträgen der Berichtsperiode zuzurechnen sind, passiviert

werden. Um diesen Forderungen Nachachtung zu verschaffen, bedarf es allerdings keiner Korrekturvorschrift, denn sie ergeben sich bereits aus den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (Reich, Steuerrecht, 2. A. § 15 N84; vgl. auch Entscheid des Steuergerichts [StGE] 510 2014 33 vom 3. Oktober 2014, E. 3c, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)).

So führt das Bundesgericht in seinem Urteil vom 9. August 2011 denn aus, es dürfen also nicht nach freiem Belieben die Ergebnisse der Geschäftsperioden untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zulasten einer andern vermindert oder erhöht werden. Dasselbe ergibt sich aus den handelsrechtlichen Buchhaltungsvorschriften, in deren Rahmen das Prinzip unter der Bezeichnung "umfassender Periodisierungsgrundsatz" und im Einklang mit dem Realisierungsgrundsatz in dem Sinne gilt, dass sämtliche Ertrags- und Kostenelemente, die in eine bestimmte Buchhaltungsperiode fallen, dieser Periode auch tatsächlich zuzuschreiben sind.

Weiter hält es fest, der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darf also nicht in dem Sinne verstanden werden, dass es dem Pflichtigen freigestellt wäre, den steuerbaren Ertrag nach seinem individuellen und subjektiven Gutdünken zu bestimmen. Genauso wenig kann das sog. Totalgewinnprinzip systematisch über den Periodizitätsgrundsatz gestellt werden; der Gesetzgeber hat dieses Prinzip nur insoweit berücksichtigt, als er die Verrechnung von Verlustvorträgen unter den Voraussetzungen von Art. 67 DBG zugelassen hat (vgl. BGE Nr. 2C\_429/2010 vom 9. August 2011, E. 2.1).

d) In Bezug auf die Beweislast ist schliesslich festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519; vgl. auch Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 19 Rz. 8ff.).

4. Gemäss dem Revisionsbericht Nr. 2016-180 vom 21. Juli 2016 hat die A.\_\_\_\_ AG am 28. Juli 2014 und am 4. Dezember 2014 für erbrachte Leistungen betreffend das Jahr 2014 gegenüber der Firma F.\_\_\_\_ AG insgesamt Fr. 90'000.-- fakturiert. Diese Debitorenforderungen sind nicht verbucht worden. Die Steuerpflichtige beruft sich nun in Bezug auf das Steuerjahr 2014 einerseits auf das Massgeblichkeitsprinzip und andererseits darauf, dass diese Forderun-

gen am Bilanzstichtag nicht werthaltig gewesen seien und die Revisionsstelle deshalb auf eine vollständige Wertberichtigung gedrängt habe.

a) Wertberichtigungen sind Korrekturposten zu Aktiven für bereits eingetretene Entwertung oder zu erwartende Vermögenseinbussen zwecks Einhaltung der Bewertungsvorschriften. Wertberichtigungen können - allerdings eher selten - auch Korrekturbeträge zu Passivposten darstellen. Wertberichtigungen kommen, da sich die Bewertungsvorgänge auf die gesamte Bilanz beziehen, nahezu für alle Aktiven vor. Ausnahmen dazu bilden Kassabestände in Schweizer Franken und Berichtigungsposten zur Passivseite einschliesslich eines als Aktivum ausgewiesenen Bilanzverlusts.

Das Delkredere weist eine Besonderheit auf: In der Praxis ist das Delkredere vielfach Wertkorrektur zu verschiedenen Forderungs- und forderungsähnlichen Posten. So hat es etwa Ausfälle in den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu decken, dann aber auch Risiken in anderen Guthaben, ferner Regressrisiken aus zedierten Forderungen oder aus weitergegebenen Wechseln und allenfalls auch Risiken aus noch nicht eingelösten Checks. Neben einzelnen konkretisierten Bewertungsrisiken hat das Delkredere auch das allgemeine Kreditrisiko zu decken (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Treuhand Kammer [Hrsg.], Zürich 2009, Ziff. 6.19).

b) Grundsätzlich sind Debitoren-Fakturen zunächst in der Buchhaltung vollständig zu erfassen. Notwendige Wertbeeinträchtigungen wären erst anschliessend bei der Festsetzung des Delkredere zu berücksichtigen. Die Nichterfassung dieser Fakturen hat zur Folge, dass die Grundsätze „Vollständigkeit“ und „Periodenabgrenzung“ nicht eingehalten sind und die Steuerverwaltung berechtigt ist, derartige Abweichungen fallweise zu prüfen und allenfalls in Abweichung zur Jahresrechnung richtig zu stellen. Die Revision der Steuerverwaltung hat zudem ergeben, dass die in der Buchhaltung nicht erfasste Rechnung vom 28. Juli 2014 über Fr. 16'200.-- (netto Fr. 15'000.--) bereits am 11. Februar 2015 beglichen worden ist. Die Faktura vom 4. Dezember 2014 über Fr. 81'000.-- (netto Fr. 75'000.--) ist mittels Teilzahlungen vom 2. April 2015, 19. Mai 2015 sowie 4. September 2015 ebenfalls beglichen worden. Die Behauptung, es sei aus handelsrechtlichen Gründen notwendig gewesen, dass diese Forderungen vollumfänglich im Wert zu berichtigen seien, ist angesichts der recht zeitnahen Zahlungen vom 11. Februar 2015 und vom 2. April 2015 nicht haltbar. Zudem datieren die Steuererklärung und der Jahresabschluss vom 25. September 2015 (Abgabe am 30. September 2015), womit davon auszugehen ist, dass diese auch erst zu diesem Zeitpunkt erstellt worden ist. Damit hatte die Pflichtige volle Kenntnis darüber, dass alle Zahlungen geleistet worden sind und es diesbezüg-

lich weder einer Wertberichtigung noch eines Delkrederes bedurfte. In Anbetracht dieser Sachlage ist die steuerliche Aufrechnung zwecks Umsetzung des auch im Steuerrecht massgebenden Periodizitätsprinzips gerechtfertigt. Aus den bisherigen Erwägungen folgt, dass der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen ist.

5. Im Weiteren ist zu untersuchen, ob die Aufrechnung der Vermittlungsprovision in Höhe von Fr. 50'000.-- zum steuerbaren Gewinn der A. \_\_\_\_ AG zu Recht erfolgt ist.

a) Gegenstand der Ertragssteuer ist nach § 53 Abs. 1 StG der steuerbare Reinertrag. Dieser setzt sich zusammen aus (a) dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres; (b) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden, wie insbesondere Aufwendungen für die Herstellung, Anschaffung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte, (c) den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsgewinne, vorbehältlich § 32. Inhaltlich übereinstimmende Vorschriften enthalten auch Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG sowie Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG.

b) Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber 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 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 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; 2C\_414/2012 vom 19.11.2012, E. 3).

Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten dementsprechend alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Dazu gehören insbesondere sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, d.h. Zuwendungen der Gesellschaft, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilsinhabers entsprechen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Das ist mit einem Drittvergleich zu ergründen (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"), bei dem alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 138 II 57, E. 2.2). Als Indizien, die dafür sprechen, dass ein Dritter einen Kredit nicht gewährt hätte und damit ein simuliertes Darlehensverhältnis vorliegt, fallen diverse Kriterien in Betracht (vgl. BGE 138 II 57 E. 3.2 S. 60 f. mit umfassenden Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur; BGE A.124/1982 vom 25. November 1983 E. 3 ff., in: ASA 53 S. 54 ff., 58 ff.; vgl. BGE 2C\_1023/2013 vom 8. Juli 2014 E. 3.4).

c) Die verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen unterliegen der Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaft, der Einkommenssteuer beim Anteilsinhaber sowie der Verrechnungssteuer, die von Inländern zurückgefordert werden kann. Die Terminologie ist in dem Sinne uneinheitlich, als dass das Bundesgericht ersteren 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 Anteilsinhabers 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 Anteilsinhaber 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 Ent-

gelt) (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band 1, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 18 N 106).

d) Auch 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.).

6. a) Sowohl der Vertreter Herr D.\_\_\_\_, welcher Mitarbeiter der A.\_\_\_\_ AG ist, als auch die Tochter E.\_\_\_\_ sind Aktionäre der A.\_\_\_\_ AG. Einzige Verwaltungsrätin der C.\_\_\_\_ AG, welche der A.\_\_\_\_ AG eine Vermittlungsprovision in Höhe von Fr. 50'000.-- in Rechnung gestellt hat, ist die Tochter E.\_\_\_\_. Der Vertreter führte in seinem Rekurs aus, dass Frau E.\_\_\_\_ in ihrer Funktion als Geschäftsführerin der G.\_\_\_\_ AG einen Auftrag gehabt habe, neue Mandate zu suchen. Was nicht beurteilt werden könne ist, ob es widerrechtlich gewesen sei, dass Frau E.\_\_\_\_ die Provision auf die C.\_\_\_\_ AG anstatt auf die G.\_\_\_\_ AG habe einzahlen lassen.

b) Den Kontoblättern der Buchhaltung des Jahres 2014 der A.\_\_\_\_ AG ist zu entnehmen, dass sowohl die F.\_\_\_\_ AG als auch die H.\_\_\_\_ AG bereits seit Januar 2014 in einer geschäftlichen Beziehung (Mandatsverhältnis) zur A.\_\_\_\_ AG gestanden haben. Dies ergibt sich auch aus der Rechnung Nr. 20-14 der A.\_\_\_\_ AG an die F.\_\_\_\_ AG vom 28. Februar 2014, aus welcher explizit hervorgeht, dass die A.\_\_\_\_ AG ihre damaligen Leistungen aufgrund eines Mandatsvertrages vom 20. Dezember 2013 verrechnet hat. In den Akten befindet sich zudem auch ein neuer Mandatsvertrag zwischen der F.\_\_\_\_ AG und der A.\_\_\_\_ AG vom 26. März 2014 für die Zeit ab dem 1. April 2014.

Die C.\_\_\_\_ AG hat der A.\_\_\_\_ AG mit Datum vom 15. Dezember 2014 eine Provision von pauschal Fr. 50'000.-- für die Vermittlung der F.\_\_\_\_ AG und der H.\_\_\_\_ AG als Kunden in Rechnung gestellt, ohne irgendeinen Vermittlungsvertrag vorzulegen. Aufgrund der

Beweislastverteilung wäre es an der A.\_\_\_\_ AG gewesen eine derartige Vereinbarung vorzulegen, was bis heute nicht erfolgt ist.

Dagegen findet sich in der Rechnung der „I.\_\_\_\_“ vom 6. Dezember 2014 über Fr. 35'000.-- ein Nachweis, dass die F.\_\_\_\_ AG durch die „I.\_\_\_\_“ vermittelt worden ist und nicht durch die C.\_\_\_\_ AG. Gemäss der Belastungsanzeige der Bank J.\_\_\_\_ ist diese Rechnung bereits am 11. September 2014 beglichen worden. Der Vertreter der Pflichtigen führte an der heutigen Verhandlung aus, dass sowohl die I.\_\_\_\_ als auch die C.\_\_\_\_ AG vermittelt hätten und dafür Provisionen bezahlt worden seien. Aufgrund der Zusammenarbeit mit Frau E.\_\_\_\_ habe auch sie die Firma F.\_\_\_\_ AG gekannt. Auch die I.\_\_\_\_ habe die F.\_\_\_\_ gekannt. Ein schriftlicher Vermittlungsvertrag liege aber nicht vor. Die A.\_\_\_\_ AG sei eine kleine Firma, wobei man häufig mündliche Abmachungen treffe.

Es ist weder nachvollziehbar, dass die Tochter und einzige Verwaltungsrätin der C.\_\_\_\_ AG den Auftrag hatte, ein Mandat zu suchen und zu vermitteln, noch dass Frau E.\_\_\_\_ dies in ihrer Funktion als Geschäftsführerin der G.\_\_\_\_ AG getan haben soll. Schriftliche Vereinbarungen oder Verträge wurden keine eingereicht, weshalb davon auszugehen ist, dass auch keine derartigen Vereinbarungen aus der betreffenden Zeit vorliegen. Das Vorbringen, es habe mündliche Vereinbarungen gegeben, wird den Beweisanforderungen nicht gerecht. Es erscheint zudem wenig glaubhaft, dass zwei verschiedene Firmen die gleiche Kundenbeziehung vermitteln können. Genau diesen Sachverhalt hätte die A.\_\_\_\_ AG hingegen darlegen und erklären müssen. Ohne weitere, stichhaltige Nachweise dafür, dass diese Rechnung der C.\_\_\_\_ AG über Fr. 50'000.-- an die A.\_\_\_\_ AG tatsächlich geschäftsmässig begründet gewesen ist, ist die Schlussfolgerung der Steuerverwaltung, es handle sich um eine geldwerte Leistung, nicht abwegig. Dies vor allem deshalb nicht, da die C.\_\_\_\_ AG seit dem 1. Dezember 2014 von der Tochter des Vertreters übernommen wurde. Damit ist festzustellen, dass Organe und Aktionäre in beiden Gesellschaften identisch sind und als nahestehend qualifiziert werden müssen, weshalb die Steuerverwaltung zu Recht eine steuerbare geldwerte Leistung angenommen und aufgerechnet hat. Damit erweist sich der Rekurs auch in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an die Rekurrentin (1), die Gemeinde K.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

*Gegen diesen Entscheid wurde am 28. Juli 2017 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Verfahrensnummer 810 17 199) erhoben.*