



Urteil vom 17. November 2023 (530 23 10)

---

**Rechtsschutzinteresse an der Aufhebung einer Nullveranlagung; Aufrechnung von geldwerten Leistungen**

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller (Ref.),  
M. Angehrn, Dr. L. Kubli, H. Steiner, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A.\_\_\_\_\_ GmbH,**

**Beschwerdeführerin**

gegen

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

**Beschwerdegegnerin**

betreffend **Direkte Bundessteuer 2021**



**A.**

Mit Verfügung der direkten Bundessteuer 2021 vom 2. März 2023 wurde die Pflichtige als ordentlich besteuerte Gesellschaft veranlagt, wobei eine Aufrechnung «Zahlung Mietkaution (B.C.\_\_\_\_)» in Höhe von Fr. 20'000.-- durch die Steuerverwaltung vorgenommen wurde. In der Folge wurde der steuerbare Reinverlust mit Fr. -62'128.-- festgesetzt. Die Ertragssteuer belief sich in der Folge auf Fr. 0.--.

**B.**

Mit Eingabe vom 30. März 2023 erhob die Pflichtige Einsprache mit dem Antrag, es auf die Aufrechnung der geldwerten Leistung (geleistete Mietkaution) von Fr. 20'000.-- als verdeckte Gewinnausschüttung zu verzichten. Zur Begründung führte sie aus, dass zwischen der Beschwerdeführerin und den Vermietern B.C.\_\_\_\_ und D.C.\_\_\_\_ seit dem 1. Juli 2008 ein Mietvertrag bestehe, welcher eine Sicherheitsleistung in Form einer Mietkaution vorsehe. Die Begleichung einer vertraglichen Forderung sei eine geschäftlich begründete Ausgabe und stelle keine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Der Gesellschaft sei kein Vermögen unter Wert entnommen worden und die Kaution sei in der Bilanz per 31. Dezember 2021 ordnungsgemäss aktiviert worden. Der Geschäftsführer und Gesellschafter B.C.\_\_\_\_ habe sich um eine Nachfolgelösung für das Restaurant bemüht. Anlässlich einer Due-Diligence Prüfung durch einen Interessenten sei festgestellt worden, dass diese Verpflichtung nicht erfüllt worden sei. Die Zahlung der Kaution sei daher als Vorbereitung für die Abgabe der Gesellschaft zu betrachten. Es handle sich dabei um eine Forderung einer juristischen Person gegenüber zwei natürlichen Personen, welche nicht bestritten und ordnungsgemäss bilanziert worden sei. Bei einem allfälligen Wechsel der Gesellschafter bleibe die Forderung weiterhin bestehen. Inzwischen sei auch ein Sperrkonto zugunsten der Beschwerdeführerin eröffnet und der in bar erhaltene Betrag von Fr. 20'000.-- auf dieses einbezahlt worden. Somit könnten die Vermieter über diesen Betrag nicht mehr frei verfügen, was die Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung sei. B.C.\_\_\_\_ sei zwar alleiniger Eigentümer der A.\_\_\_\_ GmbH, die Liegenschaft gehöre aber dem Ehepaar jeweils zur Hälfte, weshalb B.C.\_\_\_\_ über die Mietkaution nicht alleine verfügen könne und eine verdeckte Gewinnausschüttung damit ausgeschlossen sei. Ob eine geleistete Mietkaution allenfalls ordnungsgemäss oder nicht ordnungsgemäss verwendet worden sei, sei im Mietrecht zu klären und nicht im Steuerrecht.

Mit Entscheid vom 19. April 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass der Vermieter Sicherheiten von Geld oder in Wertpapieren bei einer Bank auf einem Sparkonto oder einem Depot, das auf den Namen des Mieters laute und zum jeweils üblichen Zinsfuss für Spareinlagen der örtlichen Kantonalbank zu verzinsen sei, hinterlegen müsse. Es fehle der Nachweis, dass dieser Betrag im Zeitpunkt des Bilanzstichtages auf einem Sperrkonto hinterlegt worden sei, weshalb die Voraussetzungen für eine gültige Mietkaution nicht erfüllt seien. Da der Betrag von Fr. 20'000.-- vom Gesellschafter bezogen worden sei, habe er im Zeitpunkt des Bilanzstichtages über diesen Betrag frei verfügen können. Die ungültige Mietkaution sei daher zu Recht als nicht werthaltig eingestuft und im steuerlichen Sinne als «Nonvaleur» behandelt worden. In der Einsprache sei der Nachweis erbracht worden,

dass nachträglich per 8. Dezember 2022 eine Mietkaution bei der Bank E.\_\_\_\_ errichtet worden sei. Dieser Nachweis sei jedoch für die Beurteilung der Steuerperiode 2021 unbeachtlich. Letztlich sei die Gesellschaft in ihrem Vorgehen zu behaften, dass sie Bezüge des Gesellschafters in Höhe von Fr. 20'000.-- als eine im rechtlichen Sinne inexistente Mietkaution per 31. Dezember 2021 bilanziert habe, womit die Voraussetzungen für eine geldwerte Leistung gegeben seien.

### C.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2023 erhebt die Vertreterin der Pflichtigen, die Zofingen Treuhand AG, Beschwerde mit dem Begehren, es sei auf die Aufrechnung der geldwerten Leistung (geleistete Mietkaution) von Fr. 20'000.-- zu verzichten. Im Hinblick auf eine mögliche Nachfolgeregelung sei im Jahresabschluss 2021 eine Mietkaution in der Höhe von Fr. 20'000.-- im Bilanzkonto 1441 aktiviert worden. Gemäss Kontierungsrichtlinien zum KMU-Kontenplan seien die Buchhaltungskonten 1440 für Darlehensforderungen reserviert, weshalb die Verbuchung als Guthaben der Gesellschaft gegenüber dem Anteilseigner erfolgt sei. Bei dieser von der Steuerverwaltung aufgerechneten geldwerten Leistung handle es sich um eine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Anteilseigner zur Deckung der im Mietvertrag geregelten Mietkaution gehandelt. Mit der Einzahlung am 8. Dezember 2022 auf ein Sperrkonto / Mietzinskautionskonto sei die kurzfristige Forderung der Gesellschaft erfüllt. Der Inhaber habe die verbuchte Mietkaution nicht für andere Zwecke verwendet und habe sich daran nicht bereichert, weshalb die nachträgliche Einzahlung auf ein Sperrkonto der anberaumten geldwerten Leistung aus dem Jahre 2021 gegenzurechnen sei, so dass im Endeffekt durch die nachträgliche Einzahlung keine geldwerte Leistung entstanden sei. Mit der Zahlung im Jahre 2022 sei die Forderung der Gesellschaft erfüllt worden und der Nachweis erfolgt, dass es sich dabei nicht um einen «Non-valeur» handle, wie von der Steuerverwaltung behauptet. Bei der Verbuchung im Jahre 2021 handle es sich um einen «Schwebezustand», welcher mit der Einzahlung am 8. Dezember 2022 abgeschlossen worden sei. Mit der Verbuchung der Mietkaution habe die Gesellschaft keinen Aufwand verbucht und der Gewinn sei nicht geschmälert worden. Ebenso wenig habe sich der Anteilsinhaber daran bereichert. Zudem habe auch von Anfang an die Absicht bestanden, die kurzfristige Forderung der Gesellschaft zu erfüllen. Aufgrund der Einschränkungen der COVID-Pandemie im Herbst/Winter 2021 sei die Eröffnung des Mietkautionskontos mit einem persönlichen Schalterbesuch bei der Bank auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Mit der Überweisung der Mietzinskaution auf ein Bankkonto finde ein Wechsel von Guthaben der Gesellschaft in flüssige Mittel der Gesellschaft statt und das Mietkautionskonto werde im Rahmen der flüssigen Mittel im Kontenplan dargestellt. Somit sei 2021 nur der «Schwebezustand» als Guthaben verbucht und nach der erfolgten Zahlung auf das Sperrkonto, die Mietkaution unter den flüssigen Mitteln in der Buchhaltung der Gesellschaft dargestellt worden. Zudem sei die Leistung von Sicherheiten bei Mieten durchaus üblich, so auch in Form einer Mietkaution, welche bei der Miete von Geschäftsräumen, im Gegensatz zu Wohnräumen, in beliebiger Höhe vereinbart werden könne. Aber auch andere Formen von Sicherheitsleistungen wie Bürgschaften, Garantien und weitere Formen von Zahlungsverprechen, auf welche die allgemeinen Grundsätze und allenfalls besondere Regeln des Vertrags- und Sachenrechts Anwendung fänden, seien denkbar. Es habe ein Zahlungsverprechen bestanden zugunsten der zu leistenden

Mietkaution an die Gesellschaft. Vorliegend liege weder eine geldwerte Leistung zu Lasten eines Aufwand- oder Ertragskontos vor, noch seien Vermögenswerte zu einem übersetzten Preis erworben oder Vermögenswerte unter dem Verkehrswert übertragen worden. Ebenfalls sei kein Forderungsverzicht ausgeübt worden. Würde an der Aufrechnung der geldwerten Leistung festgehalten, müsste systematisch betrachtet die Einzahlung auf das Sperrkonto pro 2022 im Jahresabschluss 2022 als Minus-geldwerte Leistung von den Steuerbehörden berücksichtigt werden, da mit dieser Einzahlung die ursprünglich geldwerte Leistung wieder relativiert worden sei. Richtigerweise hätte das Guthaben als Forderung in der Bilanz ausgewiesen werden müssen und nicht als «Finanzanlagen». Im Rahmen der Bilanzberichtigung würden Korrekturen an Bilanzpositionen erfasst, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstießen. Die kurzfristige Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Anteilseigner zur Leistung der vertraglichen Mietkaution hätte richtigerweise unter den Forderungen im Kontenstamm 1100 eingebucht werden müssen. Die Verwendung des Kontos 1441 sei somit ein Verstoß gegen die handelsrechtlichen Vorschriften, welche im Rahmen einer Bilanzkorrektur berücksichtigt werden müsse. Mit der Berücksichtigung der kurzfristigen Forderung im Jahr 2021 und der tatsächlichen Leistung der Mietkaution und der Erfüllung der Forderung im Folgejahr 2022 sei die Mietkaution rechtsgültig geleistet worden. Durch diese Vorgehensweise habe sich der Anteilsinhaber nicht an der Gesellschaft bereichert und keinen geldwerten Vorteil erzielt.

Mit Verfügung vom 3. Juli 2023 setzte das Steuergericht der Beschwerdeführerin eine Frist bis zum 2. August 2023 zur fakultativen Stellungnahme, da es nach ständiger Praxis an einem Rechtsschutzinteresse fehle, wenn der Reingewinn wie im vorliegenden Fall auf Fr. 0.-- festgesetzt werde. Dies gelte selbst dann, wenn sich eine Nullveranlagung beim Reingewinn aufgrund einer Verlustverrechnung ergebe und sich der Steuerpflichtige gegen die Berechnung des Verlustvortrages wende. Demzufolge sei die Pflichtige aufgrund einer prima-facie-Prüfung nicht zur Beschwerde legitimiert.

In der Stellungnahme vom 9. August 2023 beantragt die Beschwerdeführerin, dass infolge der Beendigung der Zusammenarbeit mit der bisherigen Vertreterin und aufgrund einer Abwesenheit wegen eines Todesfalles in der Familie, die Stellungnahme trotz verspäteter Eingabe zu berücksichtigen sei. Es sei zudem festzustellen, dass die Beschwerdeführerin zur Beschwerde legitimiert sei und trotz Festsetzung des Reingewinns auf Fr. 0.-- ein Rechtsschutzinteresse infolge Verlustverrechnung bestehe. Mit Verfügung vom 1. Juni 2023 fordere die Finanzverwaltung des Kantons Basel-Landschaft von der Beschwerdeführerin Corona-Härtefallhilfen in Höhe von Fr. 228'468.-- zurück. Diese Rückforderung werde ausschliesslich mit der Aufrechnung der geleisteten Mietkaution als geldwerter Leistung begründet. Der Rechtsdienst von Regierungsrat und Landrat habe das Beschwerdeverfahren mit Verfügung vom 10. Juli 2023 sistiert, um den Ausgang des Steuerverfahrens abzuwarten. Mit dem Verzicht auf die Aufrechnung der Mietkaution von Fr. 20'000.-- werde auch die Rückforderung der Corona-Härtefallhilfen hinfällig und es könne von der Gesellschaft grosser Schaden abgewendet werden. Das Rechtsschutzinteresse sei hiermit unmittelbar gegeben.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 15. September 2023 die Abweisung der Beschwerde und führt zur Begründung im Wesentlichen aus, dass mit Revisionsbe-

richt Nr. 2022-204 für das Steuerjahr 2021 festgestellt worden sei, dass in der Buchhaltung auf dem Konto 1441 ein Betrag von Fr. 20'000.-- mit der Bezeichnung «Mietkaution» aktiviert worden sei. Den Details zum Konto Nr. 1000 (Kasse) könne entnommen werden, dass jeweils per Ende Juli, August, September und Oktober 2021 Bezüge von jeweils Fr. 5'000.-- verbucht worden seien. Allerdings fehle der Nachweis, dass der Gesamtbetrag von Fr. 20'000.-- im Zeitpunkt des Bilanzstichtags per 31. Dezember 2021 auf einem Sperrkonto hinterlegt bzw. wieder dem Kautionskonto gutgeschrieben worden sei, weshalb davon auszugehen sei, dass der Gesellschafter über diesen Betrag frei verfügen könne. In der Folge sei die ungültige Mietkaution als nicht werthaltig eingestuft worden. Der Argumentation der Vertreterin, dass es sich beim Konto 1440 sozusagen um ein «Darlehenskonto» handle, könne nicht gefolgt werden: Zum einen seien Bezüge im Umfang von Fr. 20'000.-- über die Kasse gebucht worden und zum anderen handle es sich beim Gegenkonto gerade nicht um ein Darlehenskonto, sondern um ein «fiktives Kautionskonto». Die Beschwerdeführerin müsse sich auch bei ihrem Vorgehen getreu dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz behaften lassen. Auch wenn schliesslich per 8. Dezember 2022 ein Mietkautionskonto bei der Bank E.\_\_\_\_ errichtet worden sei, sei dies für die Beurteilung des Steuerjahres 2021 unbeachtlich. Zudem erhalte man den Eindruck, dass dieses Konto nur mit Blick auf den Revisionsbericht und die drohende Aufrechnung erstellt worden: Der Revisionsbericht datiere vom 24. November 2022 und die Eröffnung des Kautionskontos vom 8. Dezember 2022. Immerhin bestehe die vertragliche Verpflichtung zur Kautionszahlung bereits seit Vertragsunterzeichnung im Jahr 2008, also seit mehr als zehn Jahren.

Mit Schreiben vom 7. November 2023 zeigt die neue Vertreterin Kellerhals Carrard Basel KIG an, dass die Beschwerdeführerin sie mit der Wahrung der Interessen beauftragt hat. Ergänzend hält sie zudem fest, dass auch von der Beschwerdegegnerin unbestritten sei, dass gemäss Art. 4 des Mietvertrags die Beschwerdeführerin den Vermietern eine Kautionsleistung zu leisten habe. Mit der Eingehung dieser Vereinbarung sei eine Schuld der Beschwerdeführerin gegenüber den Vermietern entstanden, weshalb es sich bei der zur Diskussion stehenden Zahlung der Mietkaution um die Erfüllung einer vorbestehenden Schuld handle. Da eine Schuld bestand, würden die Vermieter nicht bereichert. Die Zahlung der Mietkaution führe zwar zu einer Abnahme des Kassenbestands, gleichzeitig aber auch zu einer Abnahme der Schuld gegenüber den Vermietern. Die Mietkaution stelle zudem ein Guthaben der Beschwerdeführerin dar. Diese würde daher durch die Zahlung auch nicht entreichert. Entgegen den Ausführungen der Steuerverwaltung fehlte es auch von allem Anfang an der freien Verfügbarkeit der zur Diskussion stehenden Fr. 20'000.--. Gemäss einhelliger Rechtsprechung und Lehre finde auf eine Kautionsleistung bis zur Hinterlegung auf dem Sperrkonto direkt oder zumindest analog Hinterlegungsvertragsrecht Anwendung. Das Hinterlegungsvertragsrecht besage, dass der Aufbewahrer für den Hinterleger eine Sache zu übernehmen und sie an einem sicheren Orte aufbewahren müsse. Die Anteilseigner der Beschwerdeführerin hätten als Vermieter daher von allem Anfang nicht über die Kautionsleistung verfügen dürfen, weshalb es daher an der freien Verfügbarkeit fehle. Zudem stelle sich im vorliegenden Fall die Frage, ob es sich um ein Miet- oder Pachtverhältnis handelt. Gemäss Pachtrecht wäre nämlich eine Hinterlegung auf ein Sperrkonto gesetzlich nicht vorgesehen. Nicht zuletzt sei festzuhalten, dass kein Einkommen vorliege, wenn einem Vermögenszugang ein korrelierender Vermögensabgang gegenüberstehe. Die zur Diskussion stehende Zahlung

sei mittlerweile auf ein Sperrkonto einbezahlt worden. Selbst wenn ein Vermögenszugang anzunehmen wäre, was jedoch nicht der Fall sei, läge aufgrund der Einzahlung auf das Sperrkonto kein Einkommen vor. Schliesslich sei festzuhalten, dass unbestritten sei, dass die zur Diskussion stehende Zahlung von Anfang und damit bereits vor der Revision durch die Steuerverwaltung als Mietkaution verbucht worden sei.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

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

#### **2.**

Vorab stellt sich die Frage, ob auf die Beschwerde einzutreten ist.

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

**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.<sup>1</sup>

**2.3.** Gemäss ständiger allgemeiner Praxis zur materiellen Beschwer muss das Rechtsschutzinteresse unmittelbar und konkret sein. Dies bedeutet, dass bereits mit dem Obsiegen der praktische Nutzen eintreten muss bzw. der drohende Schaden abgewendet werden kann. Kein ausreichendes Rechtsschutzinteresse besteht, wenn die Interessen in einem anderen Verfahren gewahrt werden können.<sup>2</sup> 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.

**2.4.** Ergibt sich aufgrund der Verlustverrechnung eine Nullveranlagung, fehlt es nach ständiger Praxis an einem Feststellungs- oder andersartigen Rechtsschutzinteresse, das zur Anfechtung des Entscheides berechtigt.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> Anders könnte es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung - trotz Fehlens einer zurzeit zu bezahlenden Steuer - unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet.<sup>5</sup> Richtet sich die Beschwerde dagegen ausschliesslich gegen die Begründung, wird darauf nicht eingetreten,<sup>6</sup> auch wenn in der Praxis aus verfahrensökonomischen Gründen häufig auf eine Einsprache der Kapitalgesellschaft eingetreten wird.<sup>7</sup>

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

<sup>1</sup> Vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_514/2017 vom 13. Dezember 2017, E. 2.2.2, m.w.H.

<sup>2</sup> Vgl. dazu KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2013, S. 331.

<sup>3</sup> ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern*, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2018, § 24 N 23, unter Hinweis auf die Bundesgerichtspraxis, insbesondere Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 I 144.

<sup>4</sup> BGE 140 I 144, E. 2.4.4.

<sup>5</sup> Vgl. BGer 2C\_514/2017, a.a.O. E. 2.3.2, m.w.H.

<sup>6</sup> ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, a.a.O., § 24 N 15.

<sup>7</sup> Vgl. MARGRAF, *Das Rechtsschutzinteresse in der Steuerverfahrenspraxis*, in: *SteuerRevue [StR]* 1/2017 S. 7.

steuerlichen Beurteilung der vorgenommenen Aufrechnung durch das Steuergericht. Damit ist das unmittelbare Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin als erwiesen zu erachten und folglich auf die Beschwerde einzutreten.

### **3.**

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

**3.2.** Der steuerbare Reinertrag der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, namentlich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b), den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehaltlich Artikel 64 (lit. c).

**3.3.** Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.<sup>8</sup>

**3.4.** Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird als «Gewinnvorwegnahme» bezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine Gewinne «vorweggenommen» werden können. Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde.<sup>9</sup>

**3.5.** Was die Beweislast anbetrifft, gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörden die objektive Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person diejenige für steueraufhebende und mindernde Tatsachen trägt. Aufgrund der steuermindernden

---

<sup>8</sup> BGE 131 II 593 E. 5.1; BGer 2C\_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, in: StR 64/2009 S. 915; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 6. September 2019, 510 19 15, E. 2.3.

<sup>9</sup> BGE 138 II 57 E. 2.2; BGer 2C\_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.1; BGer 2C\_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.2, in: StR 64/2009 S. 915; StGE vom 6. September 2019, 510 19 15, E. 2.4.

den 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.<sup>10</sup> 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.<sup>11</sup>

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

Der Revisionsbericht Nr 2022-204 kommt deshalb zum Schluss, dass die Barzahlung der Mietkaution sehr ungewöhnlich sei. Geläufiger seien Einzahlungen auf ein Sperrkonto. Aufgrund dieses Barbezuges habe der Anteilseigner jederzeit über dieses Geld verfügen können, weswegen dieser Betrag als geldwerte Leistung aufzurechnen sei. Die Beschwerdegegnerin führt zudem in ihrer Vernehmlassung aus, der Argumentation der Vertreterin, dass es sich beim Konto 1440 sozusagen um ein «Darlehenskonto» handle, könne nicht gefolgt werden: Zum einen seien Bezüge im Umfang von Fr. 20'000.-- über die Kasse gebucht worden und zum anderen handle es sich beim Gegenkonto gerade nicht um ein Darlehenskonto, sondern um ein «fiktives Kautionskonto». Die Beschwerdeführerin müsse sich beim Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz behaften lassen.

Die Begleichung einer Mietkaution kann, auch wenn die Begleichung erheblich verspätet am 8. Dezember 2022 auf ein Mietkautionskonto bei der Bank E.\_\_\_\_ erfolgte, nicht als ungewöhnlicher Geschäftsvorfall gewertet werden. Durch die eingangs erwähnte Buchung (Aktivierung in der Bilanz) wurden lediglich flüssige Mittel gebunden, wobei mit dieser Aussonderung der vereinbarten Kautions die Gesellschaft nicht entreichert wurde.<sup>12</sup> Eigentümerin des Depots resp. der

---

<sup>10</sup> D.h. einem Drittvergleich nicht standhält; BGer 2C\_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3.

<sup>11</sup> Vgl. BGer 2C\_51/2016 vom 10. August 2016, E. 2.1., mit zahlreichen weiteren Hinweisen.

<sup>12</sup> Siehe E. 3.3.

Mietzinskaution bleibt weiterhin die Beschwerdeführerin. Da es sich dabei lediglich um die Verpflichtung handelt, eine Sicherheitsleistung zu stellen, muss sie nicht wie eine Schuld in der Jahresrechnung als solche erfasst und passiviert werden. Die Zahlung der Mietkaution wiederum führt zu einer Abnahme des Kassenbestands, gleichzeitig aber auch zu einer Abnahme der Schuld gegenüber B.C.\_\_\_\_\_ und D.C.\_\_\_\_\_. Bei geldwerten Leistungen können drei Kategorien unterschieden werden: (1) Aufwendungen mit dem Effekt von blossen periodischen Gewinnverschiebungen; (2) Aufwendungen, die handelsrechtlich falsch gebucht sind und (3) Aufwendungen mit einem endgültigen, steuerlichen Effekt. Da die Punkte 1 und 3 im vorliegenden Fall augenscheinlich keine Relevanz haben, thematisiert die Steuerverwaltung zu Recht ausschliesslich Punkt 2: Hierbei handelt es sich um Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person und offene Gewinnausschüttungen, die über die Erfolgsrechnung gebucht wurden.<sup>13</sup> In all diesen Beispielen wird die Erfolgsrechnung direkt belastet und im Gegenzug werden diese Beträge entweder dem Eigenkapital gutgeschrieben oder ausgeschüttet. Der Gewinn der jeweiligen Periode wird dabei in unzulässiger Weise gekürzt. Im hier zu beurteilenden Fall erfolgte jedoch nie eine (erfolgswirksame) Belastung der Erfolgsrechnung. Somit geht auch der Verweis der Steuerverwaltung auf «handelsrechtlich falsch gebuchte Aufwendungen» resp. die Verletzung des Grundsatzes der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ins Leere. Anzumerken gilt, dass es bis zur Einzahlung der Mittel zwar äusserst lange gedauert hat. Dies hat jedoch keinen Einfluss auf die steuerliche Beurteilung. Die Buchhaltung wurde, abgesehen von einigen kleineren, unbedeutenden geldwerten Leistungen, die als Verstösse gegen Merkblätter (Zinsen, Privatanteile, Naturalleistungen usw.) zu Tage getreten sind und praxismässig im Veranlagungsverfahren korrigiert werden ordnungsgemäss geführt. Insbesondere sind keine spezifischen, aktiven Handlungen des Gesellschafters aktenkundig, die einer Verschleierung der Ausschüttung von geldwerten Leistungen hätten dienen können. Geldwerte Leistungen führen immer zu einer Belastung der Erfolgsrechnung - also entweder zu einer Erhöhung des Aufwands oder einer Kürzung des Ertrags - und somit zur Kürzung des aktuellen oder eines künftigen steuerbaren Ergebnisses. Damit einhergehend hat auch immer ein Vermögens- resp. Nutzenzufluss bei einer beteiligten Person zu erfolgen,<sup>14</sup> was in casu ebenfalls nicht geschehen ist. Im vorliegenden konnte in der «Nullzinsphase» des Jahres 2021 nicht einmal ein Zinsvorteil zugunsten des Anteilseigners resultieren. Damit mangelt es im vorliegenden Fall an der Entreichung der Beschwerdeführerin resp. an der sonstigen Vorteilsnahme des Gesellschafters. Es hat bei der Beschwerdeführerin kein Ertragsverzicht zugunsten des Anteilseigners oder einer ihm nahestehenden Person stattgefunden, der bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führt.

#### 4.

4.1 Aus den genannten Gründen ist die Beschwerde gutzuheissen und es ist von der Aufrech-

---

<sup>13</sup> HUBERTUS LUDWIG, in: Nefzger/Simonek/Wenk, [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 53 N 7 ff.

<sup>14</sup> Siehe E. 3.3.

nung (Mietkaution) in Höhe von Fr. 20'000.-- als geldwerte Leistung im Sinne eines Ertragsverzichts abzusehen.

**4.2.** Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen.<sup>15</sup> Zuzufolge des vollständigen Obsiegens der Beschwerdeführerin sind die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 3'500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 3'500.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

**4.3.** Nach Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG]; SR 172.021) kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Vertreterin bzw. eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Mit Eingabe vom 14. November 2023 macht die Vertreterin der Beschwerdeführerin eine eigene Parteientschädigung in Höhe von Fr. 7'032.30 geltend, welche sich aus einem Honorar von 19,80 Stunden à Fr. 350.-- sowie Auslagen von Fr. 102.30 zusammensetzt. Diese Berechnung kann nicht unbesehen übernommen werden: Einerseits beträgt der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte Fr. 250.--.<sup>16</sup> Andererseits sind die Bemühungen für die Teilnahme an der heutigen Verhandlung in Höhe von zwei Stunden zusätzlich zu vergüten. Entsprechend ist der Beschwerdeführerin ein Anwaltshonorar von Fr. 5'450.-- (21,80 Stunden à Fr. 250.--) bzw. eine Parteientschädigung für die anwaltliche Vertretung von Fr. 5'979.80 (inkl. Auslagen von Fr. 102.30 und Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 427.50) zuzusprechen.

Überdies reicht die Vertreterin für die Bemühungen der Zofingen Treuhand AG als vormalige Vertreterin in diesem Verfahren deren Honorarnoten vom 19. Mai 2023 und vom 13. Juli 2023 ein, wobei diese für frühere Arbeiten eine treuhänderische Parteientschädigung in Höhe von Fr. 904,70 (Honorar von Fr. 840.-- plus MWST von Fr. 64.70) und von Fr. 516.95 (Honorar von Fr. 480.-- plus MWST von Fr. 36,95), also von insgesamt Fr. 1'421.65 geltend macht, welche ihr ebenfalls zuzusprechen ist.

Damit ist der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2021 von gesamthaft Fr. 7'401.45 (inkl. MWST) bzw. für das vorliegende Verfahren die Hälfte davon, d.h. Fr. 3'700.70 (= Fr. 7'401.45 / 2) zuzusprechen. Über die andere Hälfte der genannten Parteientschädigung wurde im Verfahren betreffend die Staatssteuer 2021 befunden.

---

<sup>15</sup> Art. 144 Abs. 1 DBG i.V.m. § 130 StG und § 20 Abs. 1 und 3 VPO.

<sup>16</sup> Vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.

**wird erkannt:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

**2.**

Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 3'500.-- werden der Steuerverwaltung Basel-Landschaft auferlegt. Der bereits geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 3'500.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

**3.**

Die Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'700.70 (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.

**4.**

Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Beschwerdeführerin (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).