



Urteil vom 17. Dezember 2021 (530 21 22)

Verdeckte Gewinnausschüttung / Geschäftsmässige Begründetheit bei Liegenschaftskosten

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter S. Schmid (Ref.), P. Salathe, M. Zeller, M. Angehrn, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A.B.**_____ und **B.B.**_____, vertreten durch Ludwig + Partner AG, Dr. Hubertus Ludwig, Advokat, St. Alban-Vorstadt 110, 4010 Basel,

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **Direkte Bundessteuer 2014**

Sachverhalt:

A.

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2014 vom 21. April 2016 setzte die Steuerverwaltung das steuerbare und satzbestimmende Einkommen der Pflichtigen auf Fr. 408'600.-- sowie den Steuerbetrag auf Fr. 39'178.-- fest. Unter anderem wies sie Einnahmen aus Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) in Höhe von Fr. 26'703.-- nicht den deklarierten übrigen Einkünften, sondern dem Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb zu.

B.

Mit Eingabe vom 20. Mai 2016 erhob der Pflichtige Einsprache und begehrte sinngemäss, es handle sich bei den Einnahmen aus den PV-Anlagen nicht um Einkommen aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit. Zur Begründung führte er aus, dass bei der Ansetzung der KEV Tarife mit Lohnabzügen kalkuliert werde und somit der Tarif zu gering wäre. Bei anderen Personen seien die Einnahmen aus PV-Anlagen nicht zum Einkommen hinzugerechnet worden, bei ihm aber schon. Zudem sei er der Meinung, dass man für Fr. 1.-- Stromeinkommen egal wie, wer, wo und wieviel, gleichbehandelt werden müsse.

Mit Entscheid vom 25. Mai 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache betreffend die direkte Bundessteuer 2014 ab und erhöhte im Rahmen einer reformatio in peius das steuerbare Einkommen von Fr. 408'600.-- auf Fr. 673'000.--. Im Zuge der Revision bei der C.____ GmbH und der D.____ AG, bei welcher der Pflichtige je zur Hälfte beteiligt ist, konnte ermittelt werden, dass der Pflichtige mit einer weiteren Person sieben PV-Anlagen auf eigenen sowie angemieteten Dachflächen betreiben würden: E.____, T.____ weg 42 (Betrieb auf eigenem Dach), F.____, U.____ weg 12 (Betrieb auf eigenem Dach), E.____, V.____ strasse 22f (Betrieb auf fremdem Dach), E.____, W.____ strasse 37 (Betrieb auf eigenem Dach), G.____, X.____ 9 (Betrieb auf fremdem Dach), H.____, Y.____ strasse 30 (Betrieb auf fremdem Dach) und F.____, U.____ weg 14 (Betrieb auf eigenem Dach). Dabei würden sie auf eigene Rechnung handeln, als einfache Gesellschaft auftreten und mit der Anmietung von Dachflächen eine Gewinnabsicht verfolgen. Im Jahr 2014 hätten die PV-Anlagen auf angemieteten Dachflächen einen Gewinn von Fr. 23'547.-- erzielt, wobei die Hälfte dem Pflichtigen anzurechnen sei. Folglich reduziere sich das Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb von Fr. 26'703.-- auf Fr. 11'773.--. Nach dem Gesagten seien deshalb nachstehende PV-Anlagen auf fremden Dächern als Geschäftsvermögen zu qualifizieren: X.____ 9, G.____, Y.____ strasse 30, H.____ und V.____ strasse 22f, E.____. Diese Anlagen seien zudem als Betriebsstätten anzusehen und folglich sei deren Ertrag an den Ort der gelegenen Sache auszuscheiden. Zu den Details werde auf den (umfassenden) Revisionsbericht vom 26. März 2021 (Ziff. 3.3.1 - 3.3.3) verwiesen.

Im Rahmen der Untersuchungspflicht habe durch den Geschäftsbereich Revisorat eine Überprüfung der C.____ GmbH, der D.____ AG und der Steuerfaktoren des Pflichtigen stattgefunden. Nach Abschluss dieser Prüfung seien die Ergebnisse im Revisionsbericht vom 26. März 2021 festgehalten worden, welcher Grundlage für die nachfolgenden Korrekturen sei. Die Steuerverwaltung erachte den Revisionsbericht zudem als Voranzeige betreffend die Schlechterstellung im Rahmen der Einspracheentscheidung (reformatio in peius). Da der Pflichtige und seine Vertreterin im Rahmen der Revision zur Vernehmlassung eingeladen worden sei,

erachte sie die Bedingung der Gewährung des rechtlichen Gehörs im Veranlagungsverfahren als erfüllt.

Schliesslich seien Erträge aus qualifizierten Beteiligungen im Umfang von Fr. 372'656.-- (Fr. 621'094.-- à 60 %) als geldwerte Leistungen aufzurechnen. Die Aufrechnungen würden die Lieferung und Montage von PV-Anlagen auf den Liegenschaften in E.____, T.____weg 42 (Fr. 35'350.--), G.____, X.____ 9 (Fr. 156'250.--), H.____, Y.____strasse 30 (Fr. 80'600.--), E.____, V.____strasse 22f (Fr. 12'000.--) und F.____, U.____weg 14 (Fr. 85'750.--) betreffen. Die Aufrechnungen umfassen zudem nicht verbuchte Umsätze WIR (Fr. 1'175.--), private Liegenschaftskosten diverser Liegenschaften (Fr. 92'984.--), Pauschalspesen (Fr. 1'500.--), Kosten geschäftsmässig nicht begründeter Fahrzeuge (Fr. 136.--), Privatanteil Fahrzeug (Fr. 430.--), I.____ AG (Fr. 7'407.--) und die J.____ GmbH (Fr. 17'685.--). Daneben seien nicht gerechtfertigte private Liegenschaftskosten in Höhe von Fr. 129'827.-- angefallen (vgl. Revisionsbericht vom 26. März 2021, Ziff. 3.1.3.4).

C.

Dagegen erhebt die Vertreterin, Ludwig + Partner AG, Beschwerde und begehrt, (1) es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 25. Mai 2021 betreffend direkte Bundessteuer 2014 aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen im Umfang von Fr. 232'283.-- zu verzichten, (2) unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. MWST) zu Lasten der Vorinstanz. Weiter stellt sie die Verfahrensanhänge, (1) es sei das Verfahren bis auf Weiteres zu sistieren, (2) es seien sämtliche Akten und Veranlagungsunterlagen der Vorinstanz von Amtes wegen beizuziehen. Zudem seien die in der Beschwerde jeweils angegebenen Akten betreffend Einspracheverfahren der C.____ GmbH gegen die «Nachsteuern und Bussenverfügungen zur Staats- und Gemeindesteuer und Bundessteuer 2009 bis 2016 beide datierend vom 11. Dezember 2020» von Amtes wegen bei der Vorinstanz zu editieren und (3) den Beschwerdeführern sei Gelegenheit einzuräumen bei Voranschreiten des derzeit rechtshängigen Einspracheverfahrens gegen die „Nachsteuern und Bussenverfügungen zur Staats- und Gemeindesteuer und Bundessteuer 2009 bis 2016 beide datierend vom 11. Dezember 2020“ Ergänzungen einzureichen.

Ein überwiegender Teil der angefochtenen Aufrechnungen resultiere aus bestrittenen geldwerten Leistungen der C.____ GmbH an den Beschwerdeführer. In diesem Zusammenhang sei ein Einspracheverfahren gegen die Nachsteuern und Bussenverfügungen rechtshängig, in welchem dieselben Positionen zur Diskussion stehen würden. Es wäre deshalb zweckmässig, das vorliegende Verfahren zumindest bis zum Vorliegen des Einspracheentscheids zu sistieren. Ausserdem werde mit vorliegender Beschwerde auf einige Beweismittel verwiesen, welche im Rahmen der Überprüfung der Geschäftsbücher der C.____ GmbH sowie der darauffolgenden Nach- und Strafsteuerverfahren entstanden seien. Würden sich diese Dokumente nicht bei den Vorakten befinden, offeriere die Vertreterin sie in elektronischer Form einzureichen.

Betreffend den Ertrag aus qualifizierter Beteiligung gehe es zunächst um vier PV-Anlagen, welche der Beschwerdeführer und K.____ als Aktionäre der C.____ GmbH sowie L.____ als Angestellter der Gesellschaft für sich privat erstellt hätten. Die C.____ GmbH habe lediglich die Module samt Zubehör bestellt und den Privatpersonen zur Verfügung gestellt. Zur Wertbestimmung der installierten Anlagen habe die Vorinstanz die Stückpreise im Bereich von Fr. 680.-- bis Fr. 850.-- geschätzt. Jedoch gebe es bei PV-Anlagen diverse Unterschiede in Bezug auf die

verwendeten Solarmodule (Leistungsfähigkeit, Effizienz und Montagevorrichtungen). In der Zwischenzeit habe die C.____ GmbH die effektiven Modulkosten belegt. Die jeweils verbauten Module würden allesamt eine maximale Leistung von 250 Watt liefern und der Marktpreis für solche Module läge bei rund Fr. 150.--. Für die administrativen Umtriebe werde der C.____ GmbH eine Marge von 5 % des Wertes zugestanden, was von der Höhe her mehr als angemessen erscheine. Seitens der C.____ GmbH und der Begünstigten sei aber nicht darauf beharrt worden, bloss auf die tatsächlich viel tieferen Modulkosten abzustellen, sondern es sei zugestanden und belegt worden, dass auch Montagematerial notwendig gewesen sei, um die PV-Anlagen zu errichten. Auch auf dem Montagematerial sei der C.____ GmbH eine Marge von 5 % des Wertes zugestanden worden. Die Errichtung der PV-Anlagen hätten der Beschwerdeführer, K.____ sowie L.____ in Eigenregie vorgenommen, weshalb keine Installationsarbeiten für die Errichtung der PV-Anlagen aufgelistet worden seien. Anfangs sei die C.____ GmbH in der Lüftungstechnik tätig gewesen. Erst durch diese privat errichteten Anlagen habe sie die Kenntnisse erwerben können, um solche Anlagen künftig auch geschäftlich anzubieten. Beim durchgeführten Marktpreisvergleich verkenne die Vorinstanz, dass bei Drittkunden nebst zusätzlich zu verrechnenden Montagekosten auch viel teurere und leistungsfähigere Module, auf dem neuesten Stand der Technik verbaut worden seien. Der Beschwerdeführer und K.____ hätten für ihre Anlagen möglichst günstige Varianten verbaut. Infolge der wesentlich zu hoch gewerteten Kosten für die PV-Anlagen sei bei den Beschwerdeführern auf Aufrechnungen als geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 154'387.-- zu verzichten. Die übermässigen Aufrechnungen hätten sich aufgrund der PV-Anlagen der Liegenschaften X.____ 9, G.____ in Höhe von Fr. 64'102.--, Y.____strasse 30, H.____ in Höhe von Fr. 45'417.--, V.____strasse 22f, E.____ in Höhe von Fr. 7'200.-- und U.____weg 14, F.____ in Höhe von Fr. 37'668.-- ergeben. Die Vorinstanz wolle die von der C.____ GmbH übernommenen Umbau- und Nebenkosten am U.____weg 14, F.____ den Beschwerdeführern im Umfang von 60 % von Fr. 129'827.-- (50 % der Umbaukosten von Fr. 258'348 plus Nebenkosten von Fr. 1'307.--), also von Fr. 77'896.--, als geldwerte Leistungen aufrechnen, was vollumfänglich bestritten werde. Die Liegenschaft befinde sich im Gesamteigentum des Beschwerdeführers und K.____. Die C.____ GmbH habe sich seit 2004 in dieser Rohbauliegenschaft eingemietet und dafür einen Mietzins von monatlich Fr. 5'600.-- bezahlt. Nach dem Umbau im Jahr 2014 hätten 670 m² Nutzfläche zur Verfügung gestanden. Aufgrund der äusserst tiefen Mietkosten sei vereinbart worden, dass sämtliche Kosten (Nutzbarmachung aber auch Versicherungsprämien) von der C.____ GmbH zu bezahlen seien. Um dem steigenden Platzbedarf der C.____ GmbH Rechnung zu tragen, sei der Mieterausbau oftmals in Eigenregie und über mehrere Jahre verteilt erfolgt. Aufgrund des Giebel-dachs sei eine grössere Fläche zu tief bedacht und nicht nutzbar gewesen. Auch der Innenausbau habe eine betrieblich sinnvolle Nutzung nicht zugelassen und mit dem Umbau habe die neugeschaffene Etage mit 200 m² als Bürofläche genutzt werden können. Folglich sei erstellt, dass die C.____ GmbH nicht nur die Kosten der Nutzbarmachung, sondern auch deren Nutzen getragen habe. Dem Argument der Steuerverwaltung, Um- und Einbauten in gemieteten Räumlichkeiten seien als nichtaktivierfähig zu betrachten, könne nicht gefolgt werden. In Anbetracht des zusätzlichen Flächenbedarfs und der schlechten Lichtverhältnisse sei der Eingriff in die Gebäudehülle notwendig gewesen. Zudem handle es sich bei der von der Steuerverwaltung zitierten Einordnung um einen Leitfaden des Kantons M.____. Dieser sei aber weder ein verbindliches Gesetz, noch sei er für den Kanton Basel-Landschaft massgebend. Daneben würde der Mietzins für derart grosse Gewerbeflächen mit Fr. 8.35 pro m² im Monat weit unter dem

Marktüblichen liegen. Dass sämtliche Nebenkosten von der Rohbaummieterin übernommen worden seien, sei vertraglich zulässig und aufgrund des äusserst günstigen Mietzinses für die Nutzfläche von 670 m² auch nicht zu beanstanden.

Der Präsident des Steuergerichts weist mit Verfügung vom 6. Oktober 2021 die in der Beschwerde vom 25. Juni 2021 gestellten Verfahrensanhträge bezüglich Sistierung und Beizug der Verfahrensakten der C.____ GmbH ab. Den Beschwerdeführern steht es jederzeit frei, Unterlagen, welche sich in dieser Sache bereits in ihrem Besitz befinden und aus welchen sie etwas zu ihren Gunsten ableiten, beim Steuergericht einzureichen.

Mit Vernehmlassung vom 29. Oktober 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdeführer. Ausgangspunkt für die bei den Beschwerdeführern vorgenommenen Aufrechnungen bilde die Buchprüfung bei der C.____ GmbH. An dieser sei der Beschwerdeführer als Gesellschafter zur Hälfte beteiligt und deren Geschäfte führe er als Vorsitzender. Im Rahmen der vorgenannten Buchprüfung habe sich gezeigt, dass die C.____ GmbH für verschiedene Liegenschaften PV-Anlagen geliefert und die damit verbundenen Montagen vorgenommen habe. Für die von ihr erbrachten Leistungen aus Lieferung und Montage der PV-Anlagen seien keine Rechnungen gestellt und somit nicht oder nur ungenügend, d.h. nicht marktkonform abgegolten worden. Die angenommenen Preise von bis zu Fr. 850.-- seien nicht zu beanstanden, denn sie würden auf Rechnungen basieren, welche die C.____ GmbH an Dritte und an Nahestehende gestellt habe. Es handle sich somit um marktkonforme Aufrechnungen. Insbesondere fehle auch der Nachweis, dass die günstigsten Solarmodule nur für die «eigenen» Anlagen verbaut worden sein sollen. Dies gelte umso mehr, als dass die zuständige Revisorin die C.____ GmbH mehrfach aufgefordert habe, Kalkulationsdetails, Berechnungsgrundlagen und Bruttogewinnmargen im Allgemeinen sowie (im Speziellen) in Bezug auf die oben aufgeführten Rechnungen offenzulegen. Leider sei die C.____ GmbH bzw. der Beschwerdeführer selbst dieser Aufforderung und damit der im Steuerrecht gebotenen Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen. Auch die Behauptung, dass die Montage durch den Beschwerdeführer, K.____ und L.____ in deren Freizeit erfolgt und deshalb kein Betrag eingesetzt worden sei, erscheine völlig widersprüchlich. Die Vertreterin habe noch mit Schreiben vom 11. Januar 2021 im Zusammenhang mit den aufgerechneten Pauschalspesen moniert, dass die betroffenen Personen von 7 Uhr morgens bis spät in die Nacht und auch an den Wochenenden arbeiten würden. Wie da eine Montage der Solarmodule in der Freizeit überhaupt noch möglich sein solle, erschliesse sich dem Leser deshalb nicht. Im Übrigen hätten sich die vorgenommenen Aufrechnungen durch das Revisorat auf Fr. 192'500.-- belaufen. Die Basellandschaftliche Gebäudeversicherung (BGV) habe die PV-Anlagen mit Fr. 200'000.-- eingeschätzt. Im Ergebnis zeige sich, dass die seitens Revisorats vorgenommenen Aufrechnungen «den Nagel somit ziemlich genau auf den Kopf getroffen hätten».

Unter dem Titel der geldwerten Leistungen betreffend die Umbauten am U.____ weg 14, F.____ erscheine es äusserst fragwürdig, dass die C.____ GmbH 15 Jahre mit den Innenausbauten zugewartet habe. Unabhängig davon würden die vorgenommenen Arbeiten den Umfang der für Rohbauten typischen Mietereinbauten sprengen. So seien zusätzliche Fenster eingebaut, das Giebeldach in ein Pultdach umgebaut und darauf eine (weitere) PV-Anlage installiert worden. Letztlich sei es dem Beschwerdeführer und K.____ als Gesamteigentümer der Liegenschaft

darum gegangen, die mit dem Liegenschaftsumbau und den Installationen der Solaranlage verbundenen Kosten nicht privat tragen zu müssen, sondern diese allein der C.____ GmbH zu belasten. Entgegen der herkömmlichen Verbuchungspraxis, habe die Gesellschaft sämtliche Um- und Ausbaukosten direkt über den Materialeinkauf der Erfolgsrechnung belastet. Würde es sich tatsächlich um Mieteinbauten handeln, so wären diese bekanntlich in der Gesellschaft zu bilanzieren und in den Folgejahren abzuschreiben. Aber der damit verbundene Stromverkauf bzw. die daraus resultierenden Erträge (Einspeisevergütungen) seien durch die Privatpersonen vereinnahmt worden. Da es sich um Ein- und Umbauten handeln würde, die grundlegend in die Gebäudestruktur eingreifen und letztlich in keinem ersichtlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der C.____ GmbH stehen würden, werde an den Aufrechnungen vollumfänglich festgehalten.

In der vom 8. Dezember 2021 datierenden Ergänzung zur Beschwerde führt der Vertreter im Wesentlichen aus, dass die Module von der C.____ GmbH nur eingekauft worden seien und es sich bezüglich der im vorliegenden Beschwerdeverfahren aufgeführten Photovoltaikanlagen nicht um einen Gesamtauftrag «Erstellen einer Photovoltaikanlage» an die C.____ GmbH handle. Die Steuerverwaltung habe bei ihren Drittvergleichen auf Offerten zurückgegriffen, in denen eine Gesamtleistung zur Diskussion gestanden habe, während bei den hier zur Diskussion stehenden privat errichteten Photovoltaikanlagen es sich durchgehend um einfache Dachkonstruktionen handle. Demgegenüber seien die Vergleichsanlagen überwiegend auf Giebeldächern angebracht worden, was nebst einem Baugerüst auch aufwendige Installationen bedinge und demzufolge einen viel höheren Arbeits- und Kostenaufwand verursacht habe. Abgesehen davon, dass die ersten Bestellungen durch die C.____ GmbH ausgeführt worden seien (Materialeinkauf), was einen vernachlässigbaren Aufwand verursacht habe, sei keinerlei Leistung durch die weiteren Mitarbeiter erbracht, weshalb der C.____ GmbH auch keine Arbeitsleistung zu entschädigen sei. Dennoch sei auf den Panels und auf dem Montagematerial eine Marge von 5 % zugestanden worden. Um die relativ einfache und schnelle Montage auf einfachen Dachkonstruktionen zu verdeutlichen, sei von der C.____ GmbH ein Zeitraffervideo erstellt worden, welches aufzeige wie die Installation von 16 Panels innert 34 Minuten vollzogen werden könne, was eine Montagezeit von 2 Minuten pro Panel ergebe.

Bezüglich der Liegenschaftskosten «U.____weg 14» sei unbestritten, dass kein schriftlicher Mietvertrag bezüglich der Grundmiete (ohne Dachgeschoss) bestehe und damit auch keine schriftlichen Ausführungen zum Ausbau gemacht worden seien. Es sei ebenfalls unbestritten, dass die Miete seit Anbeginn des Mietverhältnisses monatlich Fr. 5'600.-- betrage, wobei über die ganze Mietperiode eine Rohbaumiete vorgelegen habe. Der Mieterausbau «Dachgeschoss» sei dementsprechend nicht anders anzusehen, als das Mietverhältnis, welches die C.____ GmbH ursprünglich mit der N.____ AG eingegangen sei: Dieses umfasse seit Anbeginn die ganze Parzelle xx, GB F.____, mit einer Fläche von 2'100 m² sowie Büroräumlichkeiten von ursprünglich 470 m² Fläche. Das Grundstück werde vollständig betrieblich genutzt. Der vereinbarte Mietzins sei sehr günstig. Im Übrigen habe es sich auch dort um eine Rohbaumiete gehandelt, denn der ganze dort getätigte Ausbau sei zu Lasten der C.____ GmbH gegangen und hätte bei Beendigung des Mietverhältnisses wieder entfernt werden müssen. Ausschlaggebend sei vorliegend, dass der Mietzins bereits ursprünglich sehr tief gewesen sei und sich auch nach dem Umbau der Liegenschaft nicht erhöht habe. Der Ausbau des Dachstocks am U.____weg 14 habe Fr. 350'000.-- gekostet. Werde dieser Betrag auf ein Mietverhältnis übertragen, würde

dies einen kalkulatorischen Mietzins von monatlich zusätzlich Fr. 3'500.-- bis Fr. 4'000.-- auslösen. Die C.____ GmbH habe bislang keinen Mietzins bezahlen müssen und habe das Dachgeschoss über als sieben Jahre genutzt und dafür eine Investition von Fr. 350'000.-- übernommen. Aus dem Umstand, dass sich die C.____ GmbH dafür entschieden habe, die Investition zu übernehmen und dafür der bereits günstige Mietpreis erhalten geblieben sei, könne kein Missverhältnis erblickt werden. Aufgrund der vorliegenden Umstände sei keine geldwerte Leistung ersichtlich und es müsse vielmehr auf ein konkludentes Rohmietverhältnis geschlossen werden. Dass die entstandenen Kosten von der C.____ GmbH steuerlich nicht aktiviert worden seien, sei zwar falsch, begründe aber auch keine geldwerte Leistung und hänge mit der sichtlichen Überforderung der anderen Gesellschafter zusammen, welche von Beruf Lüftungstechniker seien.

Die Steuerverwaltung führt in Ihrer Stellungnahme vom 14. Dezember 2021 unter anderem aus, dass der von der Steuerverwaltung vorgenommene Drittvergleich auf Rechnungen basiere, welche in den «Debitoren»-Ordnern der C.____ GmbH abgelegt gewesen seien. Damit bildeten die von der zuständigen Revisorin vorgefundene Rechnungen Grundlage für den Drittvergleich. Demgemäss sei die Vergleichsgrundlage gegeben.

Zudem seien die Vergleichsanlagen nicht auf Giebeldächern angebracht worden, was eine aufwendigere Installation bedingt hätte. So sei beispielsweise die Vergleichsanlage an der Z.____strasse 18 in O.____ alles andere als ein Giebeldach. Nichtsdestotrotz seien auch für diese Anlage Fr. 220'500.-- fakturiert worden, was bei einer verbauten Anzahl von 228 Solarmodulen einen Stückpreis von Fr. 967.-- ergebe. Entsprechend zeige sich, dass die im Rahmen der steuerlichen Aufrechnungen für die Solarmodule angenommenen Preise von bis zu Fr. 850.-- nicht zu beanstanden seien. Schliesslich sei auch die Behauptung der Vertreterin, dass es sich bei den privat errichteten Photovoltaikanlagen um durchgehend einfache Dachkonstruktionen handeln würde, falsch, was beispielsweise ein Blick auf die privat gehaltenen Liegenschaften U.____weg 12 und U.____weg 14 zeige.

Die Vertreterin sei nicht in der Lage nachzuweisen, wo und welche Solarpanels tatsächlich verbaut worden seien. Die Behauptung, die Herren P.____, K.____ und L.____ hätten für «ihre Anlagen» möglichst günstige Varianten gewählt, stimme nachweislich nicht. Stellvertretend könne auf die vermeintliche Kostenzusammenstellung für die Photovoltaikanlage an der V.____strasse 22f in E.____ verwiesen werden, worin die Vertreterin unter Verweis auf die Rechnung vom 27. September 2013 der in China ansässigen Q.____ Co. Kosten für die Solarpanels von Fr. 143.30 pro Stück, mithin Fr. 13'183.60 geltend mache. Allerdings zeigten die Dokumente der im Rahmen der Revision ebenfalls involvierten Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), dass nicht diese günstigen, sondern wesentlich teurere Panels des Typs «Sunpower SPR327 (327 Wp)» mit einem Stückpreis von Fr. 491.10) verbaut worden seien. Diese seien denn auch nicht in China, sondern in der Schweiz bei der Firma R.____ GmbH bezogen worden. Im Ergebnis gelte somit, dass die Vertreterin nicht habe nachzuweisen vermocht, wo und welche Solarpanels verbaut worden seien. Die Behauptung, dass für die eigenen Anlagen möglichst günstige Varianten verwendet wurden, sei schlichtweg falsch. Entsprechend haben die Beschwerdeführer auch die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

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.

Im vorliegenden Fall gilt es zu prüfen, ob die Aufrechnung von geldwerten Leistungen für gelieferte und montierte PV-Anlagen in Höhe von Fr. 334'600.-- zu Recht von der Steuerverwaltung vorgenommen wurde und ob die Liegenschaftskosten am U.____weg 14 in F.____ in Höhe von rund Fr. 129'827.-- steuerlich berücksichtigt werden können.

3.

3.1. Gemäss Art. 20 DBG sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, wobei in Abs. 1 lit. c insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.) erwähnt sind.

Beteiligungserträge sind alle geldwerten Leistungen der Gesellschaft an die Inhaber der Beteiligungsrechte, welche in direktem Zusammenhang mit den Beteiligungsrechten stehen, d.h. ihren Grund in der Beteiligung selbst haben. Der Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen entspricht dem Betrag der Gewinnausschüttung ohne Berücksichtigung von Schuldzinsen oder weiteren Abzügen. Keine Einkünfte aus Beteiligungsrechten sind insbesondere Erträge, die bei der leistenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (vgl. Baselbieter Steuerbuch Band 1 - Beteiligungserträge, 34 Nr. 5).

3.2. Sämtliche geldwerten Leistungen, die ein Anteilinhaber - oder eine ihm nahestehende Person - aufgrund seiner Beteiligungsrechte an einer juristischen Person von dieser erhält und die nicht eine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals sind, stellen steuerbaren Vermögensertrag dar. Dazu gehören neben den offenen Ausschüttungen von Dividenden und Liquidationsgewinnen auch die so genannten verdeckten Gewinnausschüttungen wie übersetzte Saläre, Spesen, Vorzugspreise und Darlehenszinsen, die dem Aufwand der juristischen Person belastet worden sind (BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 58 N 348 ff.)

3.3. 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 [BGer] 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, 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 Anteilnehmers 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).

Die verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen unterliegen der Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaft, der Einkommenssteuer beim Anteilsinhaber sowie der Verrechnungssteuer, die von Inländern zurückgefordert werden kann. Eine verdeckte Gewinnausschüttung findet in erster Linie statt, wenn die Unternehmung Privataufwand (Lebenshaltungskosten) des Anteilnehmers usw. aus eigenen Mitteln deckt und diesen als geschäftlichen Aufwand verbucht oder wenn sie Geschäftsvermögen für Privatzwecke zur Verfügung stellt. 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 Entgelt; vgl. REICH/WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 20 N 46f.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht Band 1, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 18 N 106).

3.4. 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 (zum Ganzen vgl. BGer 2C_414/2012 vom 19. November 2012; vgl. auch MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich 2020, § 13 N 113 ff.).

3.5. Gemäss Ziff. 1.2.1 des Revisionsberichts (Steuerjahre 2010-2018) habe die C.____ GmbH eine geldwerte Leistung zugunsten des Pflichtigen von Fr. 372'656.-- (Fr. 621'094.-- à 60 %) erbracht, wobei im vorliegenden Verfahren einzig die Aufrechnungen in Zusammenhang mit der Lieferung und Montage der PV-Anlagen (Ziffer 3.1.3.3 Revisionsbericht) in den Liegenschaften T.____weg 42 in E.____, X.____ 9 in G.____, Y.____strasse 30 in H.____, V.____strasse 22f in E.____ und U.____weg 14 in F.____ in Höhe von insgesamt Fr. 334'600.-- strittig sind.

Die Aufrechnungen der Steuerverwaltung basieren auf Drittvergleichen bzw. auf Rechnungen der C.____ GmbH für Leistungen, welche diese gegenüber Dritten erbracht hatte. Dabei errechnete sie einen durchschnittlichen Basispreis pro Modul von Fr. 850.--. Grundsätzlich stimmt die Vertreterin den vorgenommenen Aufrechnungen im Einkommen des Pflichtigen zu, jedoch wird deren Umfang bestritten: Die Vorgehensweise der Beschwerdegegnerin zur Bestimmung der Kosten für die Solarmodule sei falsch. Bei der verbauten Variante, welche eine Leistung von 250 Watt liefere, handle es sich um eine am Markt erhältlich günstige Variante. Die von der C.____ GmbH erbrachte Leistung bestehe hier einzig darin, die Module samt Zubehör zu bestellen und diese dem Beschwerdeführer und seinen Partnern zur Verfügung zu stellen. Für diese administrativen Aufwendungen habe die C.____ GmbH einen Kostenaufschlag von 5 % erhoben. Die Installation hingegen sei vom Beschwerdeführer und seinen Partnern in Freizeit- und Wochenendarbeit in Eigenregie erfolgt, weswegen die C.____ GmbH auch keine Montage- und Installationsleistungen in Rechnung gestellt habe. Die Montage eines Moduls erfordere rund 2 Minuten, woraus sich bei 650 Modulen ein Gesamtaufwand von insgesamt 22 Stunden ergebe.

Die Steuerverwaltung wiederum zieht diese Berechnungen in Zweifel: Zum einen fehle es am Nachweis, dass die günstigen Module auch effektiv in beiden besagten Liegenschaften verbaut wurden. Zum anderen würde sich der Pflichtige widersprüchlich verhalten: Der Pflichtige würde gemäss eigenen Angaben Tag und Nacht sowie an den Wochenenden arbeiten. Dass die Installation in Eigenregie in der Freizeit und an den Wochenenden stattgefunden haben soll, werde bezweifelt.

Den Nachweis, dass die Installationsarbeiten ohne Zutun der C.____ GmbH stattgefunden habe, bleibt die Vertreterin schuldig. Auch wenn die Montage pro Panel nur zwei statt drei Minuten in Anspruch genommen hat, zeigt insbesondere die Rechnung an die S.____ AG, dass für die Installation einer vergleichbaren PV-Anlage ein Preis pro Modul von Fr. 962.-- fakturiert und von der Debitorin auch bezahlt worden ist. Die Behauptung der Vertreterin, dass es sich bei den Vergleichsobjekten ausschliesslich um Giebeldachkonstruktionen handle, welche für die Installation einer PV-Anlage einen grösseren Aufwand bedeuteten, ist demnach zumindest für das Objekt an der Z.____strasse 18 in O.____ offensichtlich falsch. Im Übrigen bestehen grosse Zweifel, dass die günstigen Module aus China verbaut wurden. So zeigt die von der Steuerverwaltung ins Recht gelegte «Beglaubigung PV-Anlage» für die Anlage an der V.____strasse 22f

in E.____ ein anderes Bild: Als Modultyp sind 92 Stück «Sunpower SPR327» mit einer Leistung von 31'300 kWh angegeben, was einer doppelt so grossen Leistung entspricht, wie die mutmasslich verbauten Module aufweisen. Insgesamt hat die R.____ GmbH 414 Module zu einem durchschnittlichen Preis von rund Fr. 485.-- geliefert. Dem Beschwerdeführer gelingt es somit, die von der Steuerverwaltung begründete Vermutung zu entkräften, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Aus alledem folgt, dass die Aufrechnungen der Steuerverwaltung zu recht erfolgt sind.

3.6. Weiter ist zu prüfen, ob die Liegenschaftskosten am U.____weg 14 in F.____ in Höhe von rund Fr. 129'827.-- steuerlich berücksichtigt werden können.

Bei Mietereinbauten handelt es sich grundsätzlich um wertvermehrnde Anlagekosten, welche noch dem Akzessionsprinzip nach Beendigung des Mietverhältnisses in das Eigentum des Vermieters übergehen (vgl. MICHAEL FELBER/MATHIAS HÄNI, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, 2021 Basel, § 3 N 19 ff.). Entsprechend wären diese typischerweise bei der Mieterin zu aktivieren und über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Vorliegend wurden die entsprechenden Aufwendungen direkt als Aufwand über die Erfolgsrechnung ausgebucht. Gemäss Art. 57 DBG ist der Reingewinn Gegenstand der Gewinnsteuer. Dieser setzt sich dabei unter anderem aus dem Saldo der Erfolgsrechnung zuzüglich aller nicht zur Deckung des geschäftsmässig begründeten Aufwands zulasten des Reingewinns ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, wie insbesondere Aufwendung für die Herstellung, Anschaffung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens zusammen. Zudem sind auch die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge zu addieren (Art. 58 Abs. 1 DBG). Der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes ist im Gesetz nicht definiert. Generell kann jener Aufwand als geschäftsmässig begründet und damit als steuerlich abzugsfähig qualifiziert werden, welcher mittelbar oder unmittelbar einem unternehmerischen Zweck dient. Es reicht, wenn die Aufwendung mit der blossen Möglichkeit der Gewinnerzielung verbunden werden kann (vgl. PETER BRÜLISAUER/MARCO MÜHLEMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 58 N 183).

Wiederum substantiiert die Vertreterin ihr Vorbringen nicht genügend, weshalb die von der C.____ GmbH vorgenommenen Ausbauten geschäftsmässig begründet sein sollen. Insbesondere die behauptete Notwendigkeit der strukturellen Veränderung des Daches erschliesst sich dem Gericht nicht: So konnte die Vertreterin nicht glaubhaft darlegen, inwiefern die alte Dachkonstruktion für die Zwecke der C.____ GmbH nicht geeignet gewesen sei, insbesondere da der Gesellschaftszweck den Betrieb eines Montageunternehmens für Lüftungs- und Klimatechnik nennt. Vielmehr entsteht auf der Basis der vorliegenden Unterlagen der Eindruck, dass die Dachkonstruktion einzig zum Zweck abgeändert wurde, dass der Beschwerdeführer darauf eine grössere Solaranlage installieren konnte. Da die Erträge aus dem Betrieb der PV-Anlage dem Pflichtigen direkt privat zufließen, ist die Geschäftsmässigkeit der Umbauten höchst fraglich. Es wirkt reichlich konstruiert, wenn die Vertreterin ausführt, dass die Rohbausituation über 10 Jahre bis zum Umbau bestanden habe: Wenn die Räumlichkeiten dem Geschäft der C.____ GmbH nicht dienlich gewesen wäre, hätte man einen Umbau sicherlich bereits früher angestrebt. Die weiteren Ausführungen der Vertreterin, dass das Dachgeschoss aufgrund einer Gie-

beldachkonstruktion nicht genutzt werden konnte, weshalb eine Pultdachkonstruktion gewählt wurde, überzeugen ebenfalls nicht: Der Raumgewinn mit der gewählten Pultdachkonstruktion ist gegenüber dem Giebeldach marginal, sodass lediglich ein Drittel der Grundfläche nutzbar gemacht wurde. Es scheint viel naheliegender, dass die Pultdachkonstruktion einzig mit dem Zweck gewählt wurde, eine weitere, grössere PV-Anlage installieren zu können. Wäre der Fokus tatsächlich auf einem Raumgewinn für die geschäftliche Aktivität der C.____ GmbH gelegt worden, hätte eine andere Dachform für die C.____ GmbH den grösseren Nutzen gebracht. Die Aufrechnung durch die Steuerverwaltung sind demnach auch in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

4.

Die Beschwerde erweist sich aufgrund dieser Erwägungen als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführer gestützt auf Art. 144 Abs. 1 DBG die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- zu bezahlen und es ist ihnen gestützt auf Art. 144 Abs. 4 DBG keine Parteientschädigung auszurichten.

wird erkannt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführer haben die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Beschwerdeführer, die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Gegen dieses Urteil wurde am 2. Juni 2022 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht erhoben.