



Entscheid vom 28. April 2023 (530 22 35)

Verdeckte Gewinnausschüttung / überhöhte Arbeitgeberbeitragsreserven

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller, J. Felix,
S. Schmid, H. Steiner, Gerichtsschreiber i.V. L. Battegay

Parteien **A._____ AG**
vertreten durch Alain Lachapelle, lic. iur., dipl. Steuerexperte,
Lange Gasse 4, 4052 Basel

Beschwerdeführerin

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2017**

Sachverhalt:

A.

Die Pflichtige wurde im Jahre 2017 vom Alleinaktionär B.C.____ im Rahmen einer Nachfolgeplanung an die D.____ SE aus K.____ veräussert.

Die Steuerverwaltung nahm in der Folge eine Überprüfung des Verkaufs vor. Mit Revisionsbericht vom 4. Januar 2021 beanstandete sie die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung. Beim Reingewinn habe bei Staat und Bund eine Korrektur von Fr. 234'225.-- in Form einer Nachsteuer der Jahre 2009 bis 2016 zu erfolgen sowie von Fr. 476'952.-- in der noch offenen Veranlagung des Jahres 2017. Beim Kapital müsse die Korrektur bei Staat und Bund Fr. - 200'000.-- für die Nachsteuer 2009 - 2016 sowie Fr. - 157'000.-- in der offenen Veranlagung 2017 betragen. In Ziff. 3.7 des Revisionsberichtes führte die Steuerverwaltung aus, die Korrekturen hätten u.a. aus den zu hoch ausgefallenen Arbeitgeberbeitragsreserven (AGBR) für den Kadervertrag bei der E.____ AG gerührt. Der Alleinaktionär habe für sich und seine Ehefrau C.C.____ nebst dem bereits bestehenden Pensionskassen-Anschluss bei der F.____ einen zweiten bei der E.____ AG erstellt. In diesem habe die Pflichtige als Arbeitgeberin zwischen 2011 und 2017 grosse Beträge von AGBR geäufnet. Gemäss Gesetz dürften diese Guthaben nicht an die Arbeitgeberin zurückgezahlt werden. In den Jahren 2009 - 2017 hätten die gemeldeten Löhne die Bruttolöhne um insgesamt Fr. 1'094'524.-- (B.C.____) bzw. Fr. 662'800.-- (C.C.____) überstiegen. So seien grössere Beträge in den Pensionskassen geäufnet worden. Als der Vorsorgevertrag mit der E.____ AG im Rahmen der Veräusserung 2017 geendet habe, hätten die beiden Destinatäre B.C.____ und C.C.____ die geäufneten Beträge erhalten. Das gesamte Guthaben auf den AGBR und das Guthaben auf dem Beitragskonto von gesamthaft Fr. 462'182.40 seien bei Vertragsauflösung 2017 als freie Mittel an das Ehepaar C.____ verteilt worden. Auch das Prämienkonto bei der E.____ AG habe zu hohe Saldi ausgewiesen. Um diese zu reduzieren, habe der Alleinaktionär die rückwirkende Aufnahme seiner Ehefrau in den Vorsorgeanschluss sowie die Verrechnung der Arbeitnehmerbeiträge mit dem Guthaben auf dem Beitragskonto veranlasst. Die Steuerverwaltung ging davon aus, dass die beiden Vorsorgestiftungen nichts von der jeweils anderen wussten. In einer Schlussbetrachtung beurteilte die Steuerverwaltung die Vorgänge mit den AGBR und den Prämien als geldwerte Leistungen im Umfang von insg. Fr. 852'303.--, davon Fr. 556'078.-- in der Steuerperiode 2017.

Mit Veranlagungsverfügung Direkte Bundessteuer 2017 vom 24. Februar 2022 (ersetzt Verfügung vom 25. Februar 2021) wurde der steuerbare Reingewinn auf Fr. 1'778'560.-- festgesetzt und die Ertragssteuer mit Fr. 151'177.60 veranlagt.

B.

Mit Schreiben vom 22. März 2022 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache gegen die Veranlagungen der Direkten Bundessteuer 2017 mit den Rechtsbegehren, (1) die definitiven Veranlagungsverfügungen 2017 vom 24. Februar 2022 seien aufzuheben, (2) die für das Steuerjahr 2017 vorgenommenen Aufrechnungen von Fr. 556'078.-- gemäss Ziff. 3.7.3 des Revisionsberichtes vom 4. Januar 2021 seien ersatzlos zu streichen und (3) der so resultierende steuerbare Reingewinn 2017 sei unter Berücksichtigung der Neuberechnung der gesetzlich zulässigen Steuerrückstellungen gemäss Ziff. 3.11 des Revisionsberichtes vom 4. Januar 2021

neu zu veranlagern. Die Äufnung der angeblich zu hohen AGBR von Fr. 348'297.-- sei in den Jahren 2009 bis 2014 erfolgt. Die Belastungen der an die Versicherungsgesellschaft bezahlten Prämien von Fr. 207'781.-- hätten Geschäftsfälle betroffen, welche in den Jahren bis und mit 2016 bezahlt und verbucht worden seien. Die Pflichtige habe weder die von der Steuerverwaltung beanstandeten Zahlungen im zur Beurteilung stehenden Geschäftsjahr 2017 verbucht, noch habe sie 2017 zum Vorteil des Aktionariats oder diesem nahestehenden Personen Zahlungen an die Versicherungsgesellschaft geleistet. Sämtliche Mittel aus den Prämien und AGBR in Höhe von insgesamt Fr. 556'078.-- seien 2017 von der Versicherungsgesellschaft und nicht von der Pflichtigen an die Destinatäre ausbezahlt worden. Die Gelder hätten sich dazumal längst in den Vorsorgeeinrichtungen befunden. Auf den Zeitpunkt der Auszahlung habe die Pflichtige keinen Einfluss gehabt, dieser habe alleine von den versicherten Personen abgehängt. Ein früherer Bezug sei diesen möglich gewesen. Die Pflichtige habe bereits im Revisionsverfahren mit Schreiben vom 29. April 2020 dargelegt, dass es sich bei den Zahlungen in die Kadervorsorge um geschäftsmässig begründete Leistungen gehandelt habe. Selbst wenn die Pflichtige in den Jahren 2009 bis 2016 verdeckte Gewinnausschüttungen an ihre Aktionäre oder diesen nahestehenden Personen ausgerichtet haben sollte, könne eine Gewinnkorrektur nicht einfach willkürlich und periodenverschoben im Steuerjahr 2017 vorgenommen werden. Insofern habe sich die Steuerverwaltung widersprüchlich verhalten, indem sie einen Teil der geldwerten Leistungen im Jahr der Verbuchung aufrechne, den anderen Teil jedoch einem späteren Jahr zurechnen wolle. So habe die Steuerverwaltung beispielsweise die Rückzahlungen der Versicherungsgesellschaft im Betrag von Fr. 95'000.-- und Fr. 170'000.-- in den Jahren 2011 und 2015 aufgerechnet. Diese seien in den Jahren 2011 und 2015 irrtümlicherweise den persönlichen Konten des damaligen Alleinaktionärs und dessen Ehefrau gutgeschrieben worden. Die Ausbezahlung vonseiten der Versicherung habe aber erst 2017 stattgefunden. Die Aufrechnung der Zahlungen aus AGBR und Prämien zugunsten des Alleinaktionärs und dessen Ehefrau im Jahre 2017 im Umfang von Fr. 556'078.-- hätten somit das Grundprinzip der Periodizität verletzt. Folglich seien die Steuerrückstellungen gem. Ziff. 3.11 des Revisionsberichtes entsprechend anzupassen.

Für den Fall, dass Aufrechnungen im Jahr 2017 als zulässig erachtet würde, seien diese eventualiter zu kürzen. Die zu hohen AGBR betrügen lediglich Fr. 115'916.--. Dies, weil die Höhe der zulässigen AGBR auf dem Durchschnitt der während 5 Jahren bezahlten Arbeitgeberbeiträge beider Anschlussverträge (F.____ und E.____ AG) basiere. Die Prämienbeiträge von B.C.____ hätten sämtlichen vorsorgerechtlichen Grundsätzen entsprochen. Die Aufrechnung würde faktisch bedeuten, dass sich Geschäftsleitungsmitglieder von KMU niemals überobligatorisch versichern könnten, da typischerweise nicht mehrere Personen in einer vergleichbaren Funktion tätig seien. Somit sei bei den Prämien höchstens eine Aufrechnung von Fr. 6'165.-- denkbar. Nur bei diesem Betrag verbleibe unklar, wohin das Geld geflossen sei. Sollten Aufrechnungen somit als zulässig erachtet werden, hätten sie sich insgesamt auf Fr. 122'126.-- und nicht auf Fr. 556'078.-- zu belaufen.

Mit Einspracheentscheid vom 28. November 2022 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und begründete dies damit, dass ausschliesslich die bei der E.____ AG versicherten Löhne für die Bildung der AGBR massgeblich seien. Diese dürften gemäss Bundesamt für Sozialversicherungen BSV den drei- bis fünffachen Betrag des geschuldeten jährlichen Arbeitgeberbeitrages

nicht übersteigen. Dafür seien jedoch ausschliesslich die jährlichen Arbeitgeberbeiträge für die E.____ AG zu berücksichtigen, nicht der Fünfjahresschnitt beider Pensionskassenanschlüsse. Mit Verweis auf Ziff. 3.7 des Revisionsberichts führte die Steuerverwaltung aus, dass die Zuweisungen an die AGBR und die Prämien in Höhe von gesamthaft Fr. 852'303.-- zu Recht steuerlich nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert worden seien. Für die Steuerjahre 2011, 2015 und 2016 seien bereits Beiträge im Umfang von Fr. 296'255.-- besteuert worden. Es verbleibe daher ein Restbetrag von Fr. 556'078.--. Der Zeitpunkt der Besteuerung als geldwerte Leistung sei fraglich; man könne entweder auf den Zeitpunkt der Zuweisung an die Vorsorgeeinrichtung oder auf den Zeitpunkt der Auszahlung abstellen. Die Steuerverwaltung habe nach Besprechungen mit den Vertretern der Pflichtigen den Zeitpunkt der Auszahlung an das Ehepaar C.____ berücksichtigt, wodurch der Betrag von Fr. 556'078.-- in der Steuerperiode 2017 zustande gekommen sei. In der ersten Version des Revisionsberichtes seien die jeweiligen Zahlungen an die Vorsorgeeinrichtung als Realisationspunkt angenommen worden, wodurch ein höherer Betrag der Nachsteuer unterlegen wäre. Das Nachsteuerverfahren sei in der Zwischenzeit mit der Voraussetzung abgeschlossen worden, dass als Realisationszeitpunkt die Auszahlung der Saldi der Arbeitgeberbeiträge und des Beitragskontos angenommen wird. Zusammenfassend seien die geschäftsmässig nicht begründeten Prämien und Zuweisungen in die AGBR im Umfang von Fr. 556'078.-- bis zum 31. Dezember 2016 nicht besteuert worden, was zur steuerlichen Aufrechnung für das offene Jahr 2017 führe. Das vom Vertreter vorgebrachte Argument der Periodenfremdheit gehe aus zwei Gründen fehl: Erstens würde der geschäftsmässig nicht begründete Aufwand so überhaupt nicht besteuert, zweitens würde ein solches Resultat letztlich ein widersprüchliches Verhalten schützen.

C.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2022 erhebt der Vertreter der Pflichtigen Beschwerde mit den Anträgen, es seien (1) die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 28. November 2022 aufzuheben, (2) die für das Steuerjahr 2017 vorgenommenen Aufrechnungen von Fr. 556'078.-- gemäss Ziff. 3.7.3 des Revisionsberichtes vom 4. Januar 2021 ersatzlos zu streichen und (3) die Steuerverwaltung anzuweisen, den so resultierenden steuerbaren Reingewinn 2017 unter Berücksichtigung der Neuberechnung der gesetzlich zulässigen Steuerrückstellungen gemäss Ziff. 3.11 des Revisionsberichtes vom 4. Januar 2021 neu zu veranlagern. Die Beschwerdeführerin hält im Wesentlichen an den Anträgen in der Einsprache fest. Die Äufnung der AGBR habe von 2009 bis 2014 stattgefunden bzw. diese seien dann an die Versicherungsgesellschaft bezahlt worden. Die Zahlungen seien in den jeweiligen Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin verbucht und ersichtlich. Die strittigen Prämien seien in den Jahren bis und mit 2016 bezahlt und verbucht worden. Die Gesamtsumme aus Prämien und AGBR von Fr. 556'078.-- sei im Jahre 2017 von der Versicherungsgesellschaft und nicht von der Beschwerdeführerin selbst ausbezahlt worden. Bezüglich des Zeitpunktes einer verdeckten Gewinnausschüttung gelte folgendes: Wenn die verdeckte Gewinnausschüttung einem Erfolgskonto belastet werde, so erfolge die Aufrechnung im Zeitpunkt des ungenügenden Gewinnausweises. Aufwand und Ertrag seien im Steuerrecht grundsätzlich periodengerecht zu erfassen. Die Beschwerdeführerin verweist im Besonderen auf die Aussage der Steuerverwaltung, wonach 2017 ein Restbetrag von Fr. 556'078.-- verbleibe. Diese wolle den Anschein erwecken, dass es sich bei den Aufrechnungen im Nachsteuerverfahren und denjenigen im ordentlichen Verfahren

um den identischen Sachverhalt handle. Dies sei jedoch unzutreffend. Während es sich bei den Aufrechnungen im Jahre 2017 um angeblich geschäftsmässig nicht begründete Zuweisungen von AGBR sowie Prämien in die Kadervorsorge handle, stünden die Aufrechnungen in den Steuerperioden 2011 und 2015 im Zusammenhang mit zwei Einzahlungen auf persönliche Konten der Versicherten (Fr. 95'000.-- und Fr. 170'000.--). Ebenso seien die im Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2015 und 2016 aufgerechneten Prämien in Höhe von Fr. 12'786.-- und Fr. 18'439.-- nicht im Zusammenhang mit der Anerkennung der Kadervorsorge an sich gestanden. Sie seien Zahlungen für Prämien, welche den Lohn von C.C.____ überhöht versichert hätten. Dies habe die Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 4. November 2020 selbst ausgeführt. Im Nachsteuerverfahren habe die Beschwerdeführerin die Aufrechnungen für die nicht nachgewiesenen Einlagen auf dem AGBR-Konto und den überhöhten Prämienzahlungen letztlich akzeptieren müssen. Die Aufrechnungen 2017 beträfen jedoch Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit der Anerkennung der Kadervorsorge von B.C.____ und C.C.____ an sich gestanden hätten. Die Beschwerdeführerin habe mit der Anerkennung der Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden 2011, 2015 und 2016 ihre grundsätzliche Haltung zur Zulässigkeit der Kadervorsorge des Ehepaars nicht aufgegeben. Ebenso liege im Jahr 2017 bei der Beschwerdeführerin kein ungenügender Gewinnausweis vor. Selbst wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung stattgefunden haben sollte, fehle die rechtliche Grundlage für eine periodenverschobene Aufrechnung im Steuerjahr 2017. Nähme man die Auszahlung von Vorsorgegeldern als Zeitpunkt für die Besteuerung geldwerter Leistungen, so müsste die Steuerverwaltung bei der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung u.U. jahrzehntelang zuwarten. Dies könne der Praxis und der geltenden Rechtsprechung nicht entsprechen. Insofern dürfe die Steuerverwaltung nicht zwei unterschiedliche Standpunkte einnehmen. Die Steuerverwaltung sei zur periodengerechten Besteuerung verpflichtet, eine davon abweichende Gesetzesinterpretation sei nicht konform. Die in der definitiven Veranlagung vom 24. Februar 2022 vorgenommenen Aufrechnungen seien daher in diesem Bereich ersatzlos zu streichen. Auch liege kein widersprüchliches Verhalten vor, da keine vorbestehende Einigung zwischen der Beschwerdeführerin und der Steuerverwaltung bestehe. Im Schreiben vom 15. Dezember 2020 sei der Steuerverwaltung ohne Anerkennung einer Rechtspflicht ein unpräjudizieller Vorschlag unterbreitet worden. Voraussetzung für eine Einigung sei die Einstellung des Nachsteuerverfahrens für die Jahre 2011, 2015 und 2016 gewesen. Die Steuerverwaltung sei auf diesen Vorschlag jedoch nicht eingegangen.

Mit Vernehmlassung vom 8. Februar 2023 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde und verweist auf den Einspracheentscheid vom 28. November 2022 sowie den Revisionsbericht vom 4. Januar 2021. Es stelle sich die Frage, ob die Zuweisung an die AGBR und die zu hohen Prämien von gesamthaft Fr. 556'078.-- zu Recht steuerlich nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert worden seien. Das Paritätsprinzip im Sozialversicherungsrecht gebiete es dem Arbeitgeber, mindestens gleich hohe Beiträge wie die gesamten Beiträge aller Arbeitnehmer zu entrichten. Diese Zahlungen des Arbeitgebers an die Vorsorgeeinrichtungen gälten als Geschäftsaufwand. AGBR dürften ausserhalb einer Liquidation nur für ordentliche Beitragsleistungen des Arbeitgebers verwendet werden. Die E.____ AG habe bereits mit Schreiben vom 27. April 2015 darauf hingewiesen, dass die AGBR überhöht seien. In der Folge sei die Ehefrau des Alleinaktionärs, C.C.____, rückwirkend auf den 1. Januar 2014 im Kaderplan angemeldet worden, um so die geäußerten Beiträge zu reduzieren. Den-

noch seien die AGBR-Bestände nach wie vor zu hoch gewesen, worauf die E.____ AG mit Schreiben vom 2. November 2015 nochmals aufmerksam gemacht habe. Da die beiden Vorsorgeeinrichtungen nichts voneinander gewusst hätten, sei eine Koordination und gesetzeskonforme Umsetzung in der zweiten Säule nicht gewährleistet gewesen. Im Share Purchase Agreement, mit dem der Alleinaktionär B.C.____ die Pflichtige 2017 veräussert habe, finde sich folgende Passage: « *The Buyer takes note and agrees that the Clinic has a managerial (bel-étage) insurance plan with E.____ AG insurance company that will be dissolved prior to Closing. Seller confirms that such dissolution will not influence the Companies' financial Situation after the Transfer Date. The Salary/dividend ratio of the Seller is and has been at arm's length and will not trigger any social security payments nor other payments as has been disclosed in the Financial Statements.* » Aufgrund des Verkaufs sämtlicher Aktien sei der Vorsorgevertrag mit der E.____ AG aufgelöst worden. Dadurch habe B.C.____ Kapital in Höhe von Fr. 843'014.50 bezogen, davon Fr. 374'205.90 aus den freien Mitteln. C.C.____ Guthaben von Fr. 296'197.70 sei auf ein Freizügigkeitskonto bei der G.____ überwiesen worden. Die in der Vergangenheit überhöht geäußerten AGBR seien bei den Destinatären als geldwerte Leistung zu besteuern. Der rückblickend nicht mehr geschäftsmässig gerechtfertigte Aufwand sei deshalb steuerlich rückgängig zu machen und im Zeitpunkt der definitiven Auflösung bzw. Auszahlung aufzurechnen. Bereits 2012 habe sich die Steuerverwaltung über die zulässige Höhe der AGBR der Beschwerdeführerin erkundigt. Aufgrund der Korrespondenz mit der damaligen Treuhandgesellschaft habe es für die Steuerverwaltung keinen Hinweis gegeben, dass das Total der Arbeitgeberbeiträge pro Jahr die höchstmöglich zulässigen AGBR überschritten habe. Sie sei nach Treu und Glauben von der Richtigkeit der Angaben ausgegangen. Erst im Rahmen der Revision habe sich gezeigt, dass die Beiträge rückblickend massiv überhöht gewesen seien. Deshalb sei die Besteuerung im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückabwicklung, d.h. der konkreten Auszahlung, korrekt. Zur Lösung des konkreten Falls habe am 21. Oktober 2020 eine letzte Besprechung zwischen dem Vertreter der Beschwerdeführerin, der Vertreterin von B.C.____ und C.C.____ und der Steuerverwaltung stattgefunden. Der an der Sitzung besprochene Lösungsvorschlag sei den Vertretenden am 4. November 2020 schriftlich unterbreitet worden. Das Verhalten des Vertreters erstaune insofern, als die damaligen Alleinaktionäre mit dem Vorgehen einverstanden gewesen seien. Nun scheine die Steuerverwaltung zwischen die Fronten des alten und neuen Aktionariats zu geraten. Allfällige Haftungsfragen im Zusammenhang mit dem Eigentümerwechsel der Beschwerdeführerin dürften nicht auf dem Rücken der Steuerverwaltung ausgetragen werden. Insbesondere der Gegenvorschlag der Beschwerdeführerin vom 15. Dezember 2020, wo sie sich mit einer Aufrechnung von Fr. 503'030.-- grundsätzlich einverstanden gezeigt habe, belege die Rechtmässigkeit des Vorgehens der Steuerverwaltung. Diesem Vorschlag habe sich die Steuerverwaltung damals nicht anschliessen können, da der vorgeschlagene Verzicht auf ein Nachsteuerverfahren für die bereits abgeschlossenen Steuerjahre einem Steuerabkommen gleichgekommen wäre.

Mit Replik vom 21. Februar 2023 beantragt der Vertreter, es seien die mit Beschwerde vom 20. Dezember 2022 gestellten Rechtsbegehren vollumfänglich gutzuheissen. Die Steuerverwaltung sehe den Zeitpunkt der Auszahlung der Vorsorgeleistungen für die Besteuerung als massgebend an, weil sich die angebliche Überhöhung der Beiträge erst in der Revision gezeigt habe. Dies widerspreche dem Einspracheentscheid, denn dort habe die Steuerverwaltung erwogen, dass entweder die Zuweisung der Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung oder der Zeitpunkt der

Auszahlung massgebend sein könne. Damit ändere die Steuerverwaltung ihre Begründung in Bezug auf den Zeitpunkt der Besteuerung. Darüber hinaus sei das Argument der Kenntnisnahme der übersetzten Vorsorgeleistungen während des Revisionsverfahrens nicht schlüssig. So stelle ein Anfangsverdacht unabdingbare Tatsache für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens dar. Der Zeitpunkt der Entdeckung habe hingegen auf die Entstehung einer Steuerforderung keinen Einfluss. Die Steuerverwaltung hätte die angeblich übersetzten Beitragszahlungen im Nachsteuerverfahren für die Steuerperioden bis und mit 2016 festsetzen müssen, um damit die Grundlage für einen anfechtbaren Gegenstand in der Nachbesteuerungsperiode zu schaffen. Dies habe sie aufgrund einer offensichtlichen Fehlbeurteilung der gesetzlichen Vorschriften unterlassen. Die ständige Rechtsprechung und Praxis führe zum Ergebnis, dass solche geldwerten Leistungen, lägen sie denn tatsächlich vor, nicht im Steuerjahr 2017 besteuert werden dürften. Die Behauptung, die damaligen Alleinaktionäre seien mit dem Vorgehen im schriftlichen Lösungsvorschlag vom 4. November 2022 einverstanden gewesen, sei schlicht falsch und könne von der Steuerverwaltung mangels Einverständniserklärung der Vertreter oder den betroffenen Steuerpflichtigen zum Vorschlag der Steuerverwaltung vom 4. November 2020 nicht bewiesen werden. Das Gegenteil sei der Fall, da der Vertreter im Schreiben vom 15. Dezember 2020 betont habe, dass die Beschwerdeführerin mit dem Vorschlag nicht einverstanden sei. Die Steuerverwaltung gerate sodann auch nicht zwischen die Fronten der neuen und alten Aktionäre, da sich deren Interessenslagen als identisch gestalten würden. Im Vordergrund stehe keine auf dem Rücken der Steuerverwaltung ausgetragene Haftungsfrage, sondern lediglich die Frage, ob periodengerecht besteuert werde oder nicht. Die Schlussfolgerung, die Beschwerdeführerin habe sich durch den Gegenvorschlag vom 15. Dezember 2020 mit dem Vorgehen der Steuerverwaltung einverstanden gezeigt, entbehre jeder Grundlage. Beim Gegenvorschlag habe es sich gemäss den damaligen Ausführungen lediglich um eine rechnerische Grösse ohne Anerkennung der materiell-rechtlichen Beurteilung der Steuerverwaltung gehandelt. Entsprechend herrsche das gerichtliche Verwertungsverbot. Zwar habe der Gegenvorschlag Aufrechnungen beinhaltet, die mittlerweile im Nachsteuerverfahren der Jahre 2011 bis 2016 rechtskräftig besteuert worden seien. Die Aufrechnungen für die Steuerperiode 2017 hätten jedoch keinen Bezug zur grundsätzlichen Nichtanerkennung der Kadervorsorge des Ehepaars C.____ gehabt. Ohnehin sei der Gegenvorschlag aus rein praktischen Gründen und zur Vermeidung von aufwändigen Steuerverfahren unterbreitet worden und habe kein Einverständnis mit dem Vorschlag der Steuerverwaltung beinhaltet. Auch sei unerheblich, weshalb die Steuerverwaltung den Gegenvorschlag letzten Endes nicht akzeptiert habe. Tatsächlich habe sie ihn nicht akzeptiert, weil es materiell-rechtlich unterschiedliche Standpunkte gegeben habe. Ansonsten hätte sie auf diese letzteren Standpunkte auch eingehen können und die von ihr vorgeschlagenen Aufrechnungen im Nachsteuerverfahren der Jahre 2011 bis 2016 vornehmen können.

An der heutigen Verhandlung 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 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 in der Hauptsache zu beurteilen, ob die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen aus den AGBR in Höhe von Fr. 348'297.-- und dem Prämienkonto in Höhe von Fr. 207'781.--, d.h. gesamthaft Fr. 556'078.--, zu Recht erfolgt sind und, falls dies zutrifft, ob diese korrekterweise der offenen Steuerperiode 2017 zugeordnet wurden.

2.1 Zunächst folgt die Auseinandersetzung mit der strittigen Aufrechnung im Kontext der AGBR in Höhe von Fr. 348'297.--: Die Beschwerdeführerin bringt in diesem Zusammenhang vor, die AGBR dürften nicht in der Steuerperiode 2017 aufgerechnet werden, da sie in dieser Periode ohne ihr Zutun von der Versicherung auf die Destinatäre übergegangen seien.

AGBR sind mit der beruflichen Vorsorge verhaftet und dienen einzig dem Zweck der künftigen Beitragszahlung.¹ Der Arbeitgeber kann zwar weiterhin über die Verwendung dieser Mittel durch die Vorsorgeeinrichtung mitbestimmen; die ins Vermögen der Vorsorgeeinrichtung übergegangenen Arbeitgeberbeitragsreserven bleiben aber für Zwecke der beruflichen Vorsorge gebunden; sie dienen mithin (ausschliesslich) der Finanzierung derjenigen Leistungen, welche die Pensionskasse vorsorgerechtlich den Destinatären zu erbringen hat.² Somit ist der Rückfluss der AGBR an den Arbeitgeber ausgeschlossen. Die Zweckbestimmung grenzt AGBR insbesondere auch vom sog. «Prämienkonto» oder «Beitragskonto» ab, welches als «Scharnierkonto» zwischen der Vorsorgeeinrichtung und dem Arbeitgeber dient.³ Gemäss Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG, SR 831.40) stellen AGBR Geschäftsaufwände dar. Werden Einlagen in die ordentlichen AGBR dem Periodenergebnis belastet, stellen sie stille Reserven dar und unterstehen bei ihrer Auflösung gem. Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR der Offenlegungspflicht.⁴ AGBR können als Vorauszahlungen des Arbeitgebers betrachtet werden, aus welchen die Arbeitgeberbeiträge künftiger Jahre entrichtet werden können. In Zeiten schlechten Geschäftsgangs kann das Unternehmen seine Arbeitgeberbeiträge reduzieren und seiner Beitragspflicht durch

¹ BGer 9C_707/2014 vom 15. April 2015, E. 1.

² BGer 9C_403/2020 vom 29. Januar 2021, E. 1.1 m.w.H.

³ Vgl. GOTTHARD STEINMANN, Weitere Anwendungsfälle aus der Steuerpraxis für den Bereich der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge, in: SteuerRevue [StR] 1992, S. 513 ff., 515.

⁴ Vgl. PETER LANG, Arbeitgeberbeitragsreserven, in: StR 7-8/2021 S. 531 ff., 534.

eine entsprechende Auflösung der Reserve nachkommen.⁵ AGBR können auch für Leistungsverbesserungen des versicherten Personals eingesetzt werden.⁶

Die maximal steuerlich akzeptierte Höhe der gebuchten AGBR variiert kantonal, wobei die Werte zwischen dem drei- bis fünffachen des Jahresbeitrags des Arbeitgebers liegen.⁷ Die Beschränkung ergibt sich aus der Logik, dass eine übermässige Höhe von AGBR nicht zulässig sein kann, weil übermässige Reserven nicht innert einer nützlichen Frist zweckentsprechend - d.h. für die Entlastung der Verbindlichkeiten in Zeiten schlechten Geschäftsgangs oder für die Verbesserung der Leistungen zugunsten der Versicherten - verwendet werden können. In der Lehre nicht thematisiert und wohl auch nicht vorausgesehen ist die Frage nach der zulässigen Maximalhöhe, wenn verschiedene Pensionskassenanschlüsse bestehen. Grundsätzlich sollte diese Konstellation jedoch nicht ausgeschlossen sein. So erscheint es nicht unüblich, dass Unternehmungen verschiedene Anschlüsse oder Vorsorgepläne vorweisen, für die sie individuell AGBR bilden. Da die AGBR im vorliegenden Fall lediglich bei der E.____ AG und nicht auch bei der F.____ geäuft worden sind, kann diese Frage hier offenbleiben.

Während der Anschlussdauer verbleibt dem Arbeitgeber die Kompetenz, über die zweckkonforme Verwendung der AGBR zu entscheiden.⁸ So kann er namentlich deren Übertragung auf eine andere Vorsorgestiftung veranlassen. Im vorliegenden Fall beliefen sich die geäufteten AGBR bei der E.____ AG per 31. Dezember 2016 (dem Stichtag des Vorjahres der Vertragsauflösung) auf Fr. 451'394.75. Im Hinblick auf die sich rechnerisch aus den gemeldeten Löhnen ergebende Summe an maximalen AGBR von Fr. 461'718.60 erscheinen die AGBR zu diesem Zeitpunkt als nicht (mehr) offensichtlich überhöht.⁹ Unzulässig ist hingegen die Auszahlung an die beiden Destinatäre. Da austretende Mitarbeiter i.d.R. durch nachfolgende ersetzt werden, haben sie keinen individuellen Anspruch auf die geäufteten AGBR. Durch den Eintritt vergleichbarer Mitarbeiter ändert sich der jährliche Beitragsaufwand der zweiten Säule für den Arbeitgeber nicht signifikant. Im vorliegenden Fall ist es den beiden Arbeitnehmern bzw. Destinatären gelungen, eine zweckfremde Aus- bzw. Rückzahlung von AGBR zu erwirken: Im Jahr 2017 wurden die AGBR nicht für die Begleichung reglementarischer Beiträge verwendet, sondern sie flossen dem Aktionärsehepaar zu. Durch den Austritt der beiden einzigen Destinatäre war eine weiterhin zweckmässige Verwendungsmöglichkeit der AGBR ab diesem Zeitpunkt nicht mehr gegeben und auch gar nicht mehr möglich. Ebenfalls liegt kein Beschluss des Arbeitgebers vor, die AGBR für allgemeine Leistungsverbesserungen des gesamten Personals einzusetzen. AGBR können nicht zur Verbesserung der künftigen Vorsorge einzelner Destinatären verwendet werden, sondern dienen der Deckung laufender Arbeitgeberbeiträge.¹⁰ Aufgrund eines Einzelaustritts können den ausscheidenden Mitarbeitern keine AGBR freiwillig und willkürlich mitgegeben werden - auch dann nicht, wenn der bisherige Alleinaktionär die Unternehmung verlässt. Aus den Steuerakten entsteht insbesondere aufgrund von Korrespondenz zwischen

⁵ PETER BÖCKLI, neue OR-Rechnungslegung, 2. Aufl., Zürich - Basel - Genf 2019, Rz. 412b.

⁶ BENNO KLAUS, Arbeitgeberbeitragsreserven - Ein sinnvolles Instrument, in: Schweizer Personalvorsorge [SPV] 2015, S. 63 ff., 65.

⁷ HANS-ULRICH STAUFFER, Berufliche Vorsorge, 3. Aufl., Zürich - Basel - Genf 2019, S. 798; PETER BÖCKLI, a.a.O., Rz. 412b.

⁸ KURT C. SCHWEIZER, Arbeitgeberbeitragsreserven, Was geschieht in der Liquidation?, in: SPV 05/2021, S. 102 ff.

⁹ Berechnung: Jahresbeitrag von Fr. 131'919.60 x Arbeitgeberanteil von 70 % x 5 Jahre = Fr. 461'718.60.

¹⁰ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1427/2019 vom 15. Januar 2020, E. 4.3.2.

dem früheren Treuhänder der Beschwerdeführerin und der Steuerverwaltung der Eindruck, dass die AGBR von Anfang an zwecks Auszahlung an das Ehepaar C.____ geüfnet wurden. So schrieb der ehemalige Treuhänder beispielsweise in einer E-Mail an die E.____ AG vom 14. November 2015, dass die geüfneten AGBR an die Destinatäre zu verteilen seien, um sie danach «gleich wieder zu befüllen.» Erschwerend kommt hinzu, dass C.C.____ keinesfalls begünstigt werden konnte, da sie die Kriterien für die Zuordnung zum Plan «GL» nicht erfüllte. Es liegen keinerlei Beweise oder auch nur Indizien dafür vor, dass sie tatsächlich der Geschäftsleitung angehörte; im Handelsregister war sie sodann ebenfalls nie als unterschreibungsberechtigte Person eingetragen. Dementsprechend erscheinen die sie betreffenden Lohn- und Vorsorgezahlungen von vornherein auch nicht als geschäftsmässig begründet. Vielmehr scheint ihre rückwirkende Aufnahme in den Plan auf den 1. Januar 2014 auf der Überlegung zu beruhen, die Problematik der überhöht geüfneten AGBR zu entschärfen und so die Summe zu vergrössern, die dem Alleinaktionär - direkt über sein eigenes Vorsorgeverhältnis sowie indirekt über das Vorsorgeverhältnis seiner Ehefrau - nach dessen Ausscheiden zukommen würde. Insofern kann keine Rede davon sein, dass die AGBR basierend auf einer legitimen Grundlage zwischen dem bisherigen Alleinaktionär und seiner Ehefrau aufgeteilt und ausbezahlt wurden. Vielmehr hätten die AGBR der Beschwerdeführerin erhalten bleiben müssen. Demzufolge sind AGBR entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin in Höhe der Auszahlung von Fr. 451'394.75 aufzurechnen.

Wie sich aus den obenstehenden Ausführungen ergibt, erfolgte die Aufrechnung durch die Steuerverwaltung korrekterweise in der Periode 2017: Eine Aufrechnung erfolgt grundsätzlich im Zeitpunkt des ungenügenden Gewinnausweises.¹¹ Bis zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung mit der E.____ AG waren die AGBR zwar zeitweise überhöht, die zweckgemässe Verwendung im Sinne der Bestimmungen zur zweiten Säule war jedoch prospektiv stets möglich und gewährleistet geblieben. Namentlich hätte bei einer Fortsetzung der Geschäftstätigkeit eine Finanzierung der Arbeitgeberbeiträge aus den Reserven erfolgen können. Ebenso hat (aus damaliger Optik) die Möglichkeit bestanden, dass die gleichbleibende Höhe der AGBR bei einer Anstellung von mehr Personal inskünftig relativiert worden wäre. Mit der Auszahlung an die beiden Destinatäre im Jahr 2017 entzogen sich die AGBR indes der Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin. Somit war eine regelkonforme Verwendung ab diesem Zeitpunkt ausgeschlossen. Folglich fand auch in jenem Zeitpunkt die geschäftsmässig nicht begründete Entreichung der Gesellschaft statt.

2.2 Neben der Aufrechnung im Zusammenhang mit den AGBR ist auch die Aufrechnung im Zusammenhang mit den Prämien für die Vorsorge in der Vorsorgestiftung E.____ AG von B.C.____ zu prüfen. Die Steuerverwaltung nimmt hier eine Aufrechnung in Höhe von Fr. 207'781.-- vor.

Grundlage für eine BVG-konforme Versicherung bildet der AHV-pflichtige Lohn.¹² Gemäss der Übersicht im Revisionsbericht waren im Vorsorgeplan «GL» für die Jahre 2009 - 2014 in etwa die mutmasslichen AHV-Löhne von B.C.____ versichert. Hingegen wurde sein gemeldeter Lohn

¹¹ STEFAN OESTERHELT/MARCO MÜHLEMANN/MICHAEL BERTSCHINGER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 58 N 160.

¹² Vgl. Art. 1 Abs. 2 BVG.

in den Jahren 2015 und 2016 auf Fr. 800'000.-- erhöht, obwohl den Lohnausweisen ein Jahresbruttolohn von nur Fr. 440'000.-- (2015) und Fr. 240'000.-- (2016) zu entnehmen ist. Es wurde daher offenkundig in missbräuchlicher Weise ein massiv überhöhter Lohn versichert, woraus höhere Prämienrechnungen der Vorsorgeeinrichtung resultierten. Entsprechend hat die Steuerverwaltung den zulässigen Prämienaufwand der Jahre 2015 und 2016 auf die Lohnhöhe der Vorjahre begrenzt. Die Höhe der Kürzung (Fr. 94'060.-- für das Jahr 2015 und Fr. 94'769.-- für das Jahr 2016) wurde von der Beschwerdeführerin grundsätzlich nicht bemängelt. Sie bestreitet indes die Rechtmässigkeit der Zuweisung in die Steuerperiode 2017.

Der Einwand der Beschwerdeführerin überzeugt: Konkret ist in diesem Zusammenhang auf das entsprechende Vorgehen der Steuerverwaltung bei den Prämienzahlungen für die Vorsorge von C.C.____ hinzuweisen. Gemäss Lohnausweis betrug ihr Bruttolohn zuletzt 2017 Fr. 48'000.--, wobei sich der Lohn in den Vorjahren auf vergleichbarem Niveau bewegte. Dieser Bruttolohn war jeweils der F.____ gemeldet und dort versichert worden. Dennoch wurde in den Jahren 2014 (Fr. 198'000.--), 2015 (Fr. 198'000.--) und 2016 (Fr. 300'000.--) zusätzlich ein höherer, aber nicht ausbezahlter Lohn bei der E.____ AG versichert. Die darauf entfallenden Prämien wurden von der Steuerverwaltung nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt, weshalb insoweit eine Nachbesteuerung der Jahre 2015 (Fr. 12'786.--) und 2016 (Fr. 18'439.--) stattfand.

Ogleich die Prämienfrage von C.C.____ vor Steuergericht nicht strittig ist, weist sie eine gewisse Ähnlichkeit zur Prämienfrage des Alleinaktionärs B.C.____ auf. Auch sein Lohn war bereits in der F.____ versichert. Wie bei C.C.____ entbehrten die überhöhten Prämienzahlungen auch in seinem Fall einer geschäftlichen Grundlage. Es bleibt offen, weshalb die Steuerverwaltung diese Prämienzahlungen nicht auch wie bei C.C.____ in den Jahren 2015 und 2016 aufrechnete. Die geschäftsmässig nicht begründeten Aufwände, d.h. die steuerlich nicht akzeptierbare Entreicherung der Gesellschaft, fand in den Steuerperioden statt, auf die sich die Prämien bezogen. Insofern hätten die zu hohen Beitragsrechnungen von Fr. 94'060.-- im Jahr 2015 und Fr. 94'769.-- im Jahr 2016 korrekterweise jenen beiden Perioden zur Nachbesteuerung zugewiesen werden müssen.

Die steuerliche Zuordnung der Prämienzahlung zur betroffenen Periode unterscheidet sich somit in einem wesentlichen Punkt von der zeitlichen Erfassung der Ausschüttung der AGBR: Während bei den AGBR erst die Auszahlung (im Jahr 2017) zur geschäftsmässig nicht begründeten Entreicherung der Gesellschaft führte, bis dorthin jedoch eine grundsätzlich legitime Situation vorlag, so war die Versicherung eines offenkundig massiv übersetzten Lohnes nach dem Gesagten von Anfang an missbräuchlich, weshalb die entsprechenden Prämienzahlungen a priori geschäftsmässig nicht begründet waren und daher steuerlich in der Periode aufzurechnen bzw. nachzubesteuern sind, in welcher sie erfolgt sind (d.h. in casu in den Perioden 2015 und 2016). Von einem widersprüchlichen Verhalten der Steuerverwaltung kann bei dieser Sachlage jedoch keine Rede sein; vielmehr rechtfertigt sich die differenzierte Vorgehensweise durch die aufgezeigten, objektiven Unterschiede.

2.3 Zuletzt stellt sich die Frage nach dem Verbleib des Beitragskontos, über das die Beschwerdeführerin bei der E.____ AG verfügte. Über dieses wickelte sie Zahlungen im Zusammenhang mit dem Vorsorgeverhältnis ab. Am 31. Dezember 2016 betrug der Totalbetrag aus dem Saldo

des Beitragskontos Fr. 21'513.25. Am 31. Juli 2017 nahm die Vorsorgeeinrichtung eine Prämienrückerstattung in Höhe von Fr. 10'788.40 auf das Beitragskonto der Beschwerdeführerin vor. Der daraus resultierende Gesamtbetrag von Fr. 32'301.65 ist gemäss Revisionsbericht an B.C.____ ausbezahlt worden, obwohl das Konto auf den Namen der Beschwerdeführerin lautete. Diese wendet ein, dass es sich dabei nicht um eine geldwerte Leistung gehandelt habe, da die Versicherung und nicht sie selbst die Zahlung geleistet habe. Diesem Einwand kann nicht gefolgt werden: Eine Versicherung zahlt ohne verbindlichen Auftrag keine Gelder, die nachweislich einer juristischen Person gehören, einer natürlichen Drittperson aus. Als Drittperson ist dabei namentlich auch der Alleineigentümer der juristischen Person zu betrachten. Daher ist die Saldierung des Beitragskontos in Höhe von Fr. 32'301.65 als geldwerte Leistung aufzurechnen. Da die Auszahlung im Jahr 2017 erfolgt ist, betrifft die Aufrechnung die offene Steuerperiode 2017.

2.4 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin ihrem Alleineigentümer in unzulässiger Weise Mittel aus den AGBR zufließen liess, welche nach wie vor in ihrem Eigentum standen. Zudem hat sie aufgrund zu hoher Lohnmeldungen an die Vorsorgeeinrichtung E.____ AG entsprechend überhöhte Prämien beglichen, die nach der Veräusserung teilweise dem Alleinaktionär zufließen. Diese Vorgänge qualifizieren als geldwerte Leistungen. Die ausbezahlten AGBR in Höhe von Fr. 451'395.-- und das saldierte Prämienkonto von Fr. 32'302.-- resultieren demnach in einer Aufrechnung von Fr. 483'697.-- Nach Addition der unbestrittenen Aufrechnungen in Ziff. 3.10 des Revisionsberichts vom 4. Januar 2021 in Höhe von Fr. 15'874.-- resultiert ein Gesamtergebnis von Fr. 499'570.--. Um diese Summe ist die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2017 vor Steuern entreichert worden. Nach Berücksichtigung von Rückstellungen für Steuern in Höhe von pauschal Fr. 95'000.-- (19 %) beträgt die Aufrechnung Fr. 404'570.--. Angesichts der beantragten Reduktion von Fr. 556'078.-- ergibt sich damit eine teilweise Gutheissung im Umfang von Fr. 72'383.-- bzw. von rund 13 %.

3.

Es bleibt über die Kosten zu befinden.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen.¹³ Vorliegend wurde die Beschwerde im Umfang von rund 13 % gutgeheissen, weshalb es sich rechtfertigt, der Beschwerdeführerin reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'750.-- aufzuerlegen. Die Beschwerdegegnerin hat Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 250.-- zu bezahlen.

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 bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung ist der Beschwerdeführerin eine solche zuzusprechen. Der Vertreter der Beschwerdeführerin hat für die beiden Parallelverfahren

¹³ § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271).

Staats- und direkten Bundessteuer 2017 am 17. April 2023 seine Honorarnote eingereicht und macht eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 6'973.60 geltend, welche sich aus dem Honorar von Fr. 6'475.-- (18,5 Stunden à Fr. 350.--) und der Mehrwertsteuer von Fr. 498.60 zusammensetzt. Diese Berechnung kann indes nicht unbesehen übernommen werden. Für die Teilnahme an der Verhandlung sind zusätzlich zwei Stunden und für die nachträglichen Eingaben eine Stunde zu berücksichtigen. Mit einem Stundenansatz von Fr. 250.-- abgegolten und dem Obsiegen von 13 % multipliziert, ergibt dies eine Parteientschädigung Fr. 720.--. Unter Berücksichtigung der Mehrwertsteuer von 7,7 % beläuft sich der Betrag auf Fr. 755.45. Folglich ist eine Parteientschädigung von Fr. 755.45 zulasten der Beschwerdegegnerin bzw. für das vorliegende Verfahren die Hälfte davon, d.h. Fr. 377.75 (= Fr. 755.45 / 2) zuzusprechen. Über die andere Hälfte der genannten Parteientschädigung wurde im Verfahren betreffend die Staatssteuer befunden.

wird erkannt:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

2.

Die Beschwerdeführerin hat Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'750.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 250.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Die Steuerverwaltung hat Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 250.-- zu bezahlen.

3.

Die Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 377.75 (inkl. MWST) zu bezahlen.

4.

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

Gegen dieses Urteil wurde am 12. Oktober 2023 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht erhoben.