



Urteil vom 22. August 2025 (530 24 14)

Geldwerte Leistung / Dreieckstheorie

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller, R. Richner, J. Felix, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin i.V. A. Friesecke

Parteien **A.**____, vertreten durch Tobias Calò, Rechtsanwalt, Fraumünsters-
strasse 9, 8001 Zürich

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **Direkte Bundessteuer 2013**

Sachverhalt:

A.

Der Pflichtige und B._____ hielten im streitbetroffenen Steuerjahr 2013 100 % der Aktien der C._____ AG mit Sitz in D._____. Deren Zweck ist die Vermittlung und der Verleih von Personal, die Übernahme von Mandaten für die Personaladministration, die Betreuung und das Management von Unternehmungen und die Errichtung oder der Erwerb gleichartiger Unternehmen und Gesellschaften sowie Beteiligungen an solchen. Daneben hielten die beiden zusammen mit E._____ 100 % der F._____ GmbH mit Sitz in G._____, einer Gesellschaft, die die Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet der Unternehmer- und Unternehmensberatung sowie die Übernahme von Mandaten für die Personaladministration bezweckte.

Mit Verfügung der Staatssteuer 2013 vom 9. Dezember 2021 rechnete die Steuerverwaltung aufgrund der vom Pflichtigen gehaltenen Beteiligung von 50 % an der C._____ AG Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen in Höhe von CHF 622'283.– als geldwerte Leistung auf und setzte das gesamte steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 835'703.– resp. auf CHF 417'851.– fest, wobei der Beteiligungsertrag von CHF 622'283.– dem Halbsatzverfahren unterlag. Die Einkommenssteuer belief sich in der Folge auf CHF 85'939.05.

B.

Mit Eingabe vom 3. Januar 2022 erhob Dr. Hubertus Ludwig als Vertreter des Pflichtigen Einsprache mit dem Antrag, es sei zu Unrecht eine geldwerte Leistung in Höhe von CHF 622'283.– als Einkommen aufgerechnet worden. Diese steuerliche Korrektur sei auf Ebene der Gesellschaft im Kanton D._____ angefochten worden und beträfe Factoringaufwand in Höhe von CHF 872'566.– der C._____ AG gegenüber der damaligen Schwestergesellschaft H._____ GmbH (ehemals: F._____ GmbH). Aufgrund der Veranlagung der C._____ AG seien geldwerte Leistungen in Höhe von CHF 622'283.– als Einkommen beim Pflichtigen aufgerechnet worden. Gegen diese Veranlagung der C._____ AG sei am 14. September 2021 Einsprache in Steuerverwaltung D._____ erhoben worden. Die streitige Auseinandersetzung habe die Aufrechnung des Administrations-/Factoringaufwands gegenüber einer vormals teilweise verbundenen Gesellschaft (F._____ GmbH) zum Gegenstand. Es gehe dabei um eine Aufrechnung zum steuerbaren Gewinn in der Steuerperiode 2013 von insgesamt CHF 872'566.– als Factoringaufwand (bzw. geldwerte Leistung). Die Veranlagung 2012, welche denselben Tatbestand beinhalte, befinde sich im Rekursverfahren. Aus diesem Grund werde die Sistierung des Veranlagungsverfahrens beantragt.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 29. Mai 2025 ab und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass im Rahmen der Einkommenssteuer für die Bestimmung des Leistungsflusses für Steuerzwecke auf die sog. Dreieckstheorie abgestellt werde. Hiernach werde im Rahmen einer geldwerten Leistung davon ausgegangen, dass die Leistung an die nahestehende bzw. verbundene Person nur über den Anteilsinhaber fließen könne. So fliesse die geldwerte Leistung von der leistenden Gesellschaft an den Anteilsinhaber und dann vom Anteilsinhaber an den Nahestehenden. Strittig sei vorliegend einzig die geldwerte Leistung der C._____ AG von CHF 436'283.–. Bereits im Steuerjahr 2012 sei auf Ebene der C._____ AG die Aufrechnung des Factoringaufwands angefochten worden. Die Veranlagungsverfügungen der C._____

AG für das Jahr 2012 seien mittlerweile nach Beschreiten des Rechtsmittelwegs unverändert in Rechtskraft erwachsen. Demnach habe im Jahr 2012 der Nachweis der (ganzen oder zumindest teilweisen) geschäftsmässigen Begründetheit des aufgerechneten Factoringaufwands nicht erbracht werden können. Da es sich dabei um den gleichen Sachverhalt wie im Jahr 2013 handle, entspreche demnach der strittige Factoringaufwand auch im Jahr 2013 nicht dem Drittvergleichsgrundsatz. Unter Anwendung der Dreieckstheorie sei daher die Leistung der C.____ AG an die H.____ GmbH (ehemals: F.____ GmbH) im Jahr 2013 für Steuerzwecke zunächst als geldwerte Leistung an die Anteilsinhaber zu werten. Im Jahr 2013 sei der Pflichtige zu 50 % an der C.____ AG beteiligt gewesen, weshalb die geldwerte Leistung in Höhe von CHF 872'566.– zu 50 % bzw. im Umfang von CHF 436'283.– als qualifizierter Beteiligungsertrag beim Pflichtigen zu besteuern sei.

C.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2024 erhebt der neue Vertreter, Rechtsanwalt Tobias Calò, Rekurs mit den Begehren, (1) es seien die Einspracheentscheide Staatssteuer und direkte Bundessteuer 2013, je vom 29. Mai 2024, aufzuheben und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen sei ohne Aufrechnung einer geldwerten Leistung in der Höhe von CHF 436'283.– zu bemessen. (2) Eventualiter seien die Einspracheentscheide Staatssteuer und direkte Bundessteuer 2013, je vom 29. Mai 2024, aufzuheben und die Aufrechnung einer geldwerten Leistung für die Bemessung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens angemessen zu reduzieren. (3) Dies unter o/e-Kostenfolge (inkl. MWST). Zudem stellt er die Verfahrensanhträge, dass das Rekurs- und Beschwerdeverfahren bis zum Zeitpunkt der definitiven Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen Staatssteuer sowie direkte Bundessteuer 2013 betreffend die C.____ AG vom 20. August 2021 der kantonalen Steuerverwaltung D.____ zu sistieren seien. Zudem sei das Rekursverfahren betreffend die Staatssteuer 2013 mit dem Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2013 verfahrensmässig zu vereinen und es sei dem Rekurrenten zu gewähren, seinen Standpunkt in einer persönlichen Sitzung mündlich zu vertreten. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass die C.____ AG mit der F.____ GmbH Ende 2011 einen schriftlichen Administrationsvertrag (Factoringvertrag) mit dem Inhalt abgeschlossen habe, dass die Administration und die Lohnverarbeitung, das Debitorenmanagement sowie das Debitorenausfallrisiko der C.____ AG übernommen werde. Als Entschädigung für den gesamten Leistungsumfang der F.____ GmbH sei unter Berücksichtigung der eingeholten Konkurrenzofferten eine pauschale Bearbeitungsgebühr von 4 % des Jahresumsatzes der C.____ AG vereinbart worden. Der schriftlich abgeschlossene Administrationsvertrag sei gültig zustande gekommen und die im Vertrag vereinbarten Leistungen seien von 2012 bis 2018 von der F.____ GmbH erbracht worden. Die Steuerverwaltung D.____ habe jedoch die Steuerperioden 2012 bis 2014 jeweils nach der Cost-Plus 10%-Methode veranlagt. Während die Veranlagungsverfügungen 2012 in Rechtskraft erwachsen seien, seien die Einsprachen betreffend die Steuerperioden 2013 und 2014 weiterhin bei der Steuerverwaltung D.____ hängig. In der Steuerperiode 2013 habe die C.____ AG einen Administrations- bzw. Factoringaufwand von CHF 1'307'534.– (entsprechend 4% des Jahresumsatzes) verbucht. Die Steuerverwaltung D.____ habe den Betrag der Entschädigung für die von der F.____ GmbH erbrachten Leistungen unter Berücksichtigung eines Kostenaufschlages von 10% wie folgt festgesetzt: Total Aufwand 2013 gemäss Jahresrechnung CHF 395'425.– plus CHF 39'543.– (10 %) ergebe einen kalkulierten Verrechnungspreis von CHF 434'968.–. Die

Differenz zum verbuchten Verrechnungspreis von CHF 1'307'534.– ergebe die Aufrechnung als geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 872'566.–.

Die komplexen Aufgaben des Personalverleihs erforderten indes eine gut durchdachte Aufgabenteilung, Organisation und ein enormes Netzwerk an ausgebildeten Arbeitskräften. Dabei seien neben der effizienten Leistungserstellung insbesondere der Einsatz effizienter Informationsinstrumente sowie die Beachtung kultureller Gegebenheiten in verschiedenen Branchen eine grosse Herausforderung. Aufgrund der komplexen Interdependenzen, die durch die Aufgabenteilung in einem interkantonal tätigen Unternehmen auftraten, sei die Unternehmensführung besonders auf professionelle Steuerungs- und Koordinationsinstrumente angewiesen und müsse die Unternehmensstruktur nach ihren individuellen Bedürfnissen anpassen können. Die Idee der Ausgliederung von Nicht-Kernkompetenzen sei angedacht worden, mit einer primären Fokussierung auf die Personalberatung in der C.____-Gruppe. Es sei die Vision einer zentralen Backoffice-Administrationsverwaltung entstanden. Nach deren Aufbau sollte das nationale C.____-Filialnetz ausgebaut werden mit dem Vorteil, alle C.____-Filialen ohne eigenes Administrationspersonal betreiben zu können. Es sei von einer prognostizierten Ersparnis von bis zu CHF 200'000.– pro C.____-Filiale ausgegangen worden. Da schon seit geraumer Zeit ein überdimensioniertes IT-Netzwerk aufgebaut worden sei, um bei Wachstum einzig die Benutzer skalieren zu müssen, die Digitalisierung Einzug gehalten habe und die modernen Arbeitswerkzeuge die Vereinfachung der Prozesse erlauben würde, sei es aus wirtschaftlichen Gründen nahegelegen, aus diesen Komponenten einen durchdachten Strategieplan zu entwickeln unter Einbezug der weiteren Gesellschaften der C.____-Gruppe sowie von Dritten. Unter anderem hätte die F.____ GmbH als eigene Dienstleistungsanbieterin gegenüber Dritten auftreten sollen. Mitte 2011 habe die C.____ AG schliesslich mehrere Offerten im Bereich Administration und Factoring eingeholt und eine detaillierte Vergleichsübersicht der verschiedenen Angebote erstellt. Es sei rasch ersichtlich gewesen, dass die offerierten Leistungen nicht vollumfänglich den Bedürfnissen und Vorstellungen der C.____-Gruppe entsprochen hätten. Anlässlich der Geschäftsleitungssitzung vom 18. August 2011 habe die C.____ AG daher beschlossen, die beabsichtigten Nicht-Kernkompetenzen (Administration, Debitorenmanagement und Debitorenausfallrisiko) an die F.____ GmbH zu übertragen.

Die Steuerverwaltung führe an, dass im Jahr 2012 der Nachweis der (ganzen oder zumindest teilweisen) geschäftsmässigen Begründetheit des aufgerechneten Factoringaufwands durch den Rekurrenten nicht erbracht worden sei und es sich im streitbetroffenen Jahr 2013 um den gleichen Sachverhalt wie 2012 handle, weshalb der strittige Factoringaufwand nicht dem Drittvergleichsgrundsatz entspreche. Bei geldwerten Leistungen sei es indes die Aufgabe der Steuerverwaltung, den Beweis für die Aufrechnungen zu erbringen, was bis zum jetzigen Zeitpunkt nicht rechtsgenügend erfolgt sei. Die Steuerverwaltung begnüge sich hier lediglich mit einem oberflächlichen Verweis auf ein nicht abgeschlossenes Steuerverfahren. Im Gegensatz dazu habe die C.____ AG umfassende Unterlagen (insbesondere VR-Protokolle, Drittofferten und Gutachten der I. ____) in das Verfahren mit eingebracht, mit denen nicht nur der betriebswirtschaftliche Grund, sondern auch der betriebswirtschaftliche Erfolg der Struktur im Allgemeinen und der Factoringleistungen im Besonderen nachgewiesen würden. Die Umsetzung des Factorings führe zu einem erheblichen Effizienzgewinn, insbesondere aufgrund der direkten Auswirkungen auf die Kostenstruktur und das Provisionierungsmodell in der gesamten C.____-Gruppe. Provisionen hätten nach Umsetzung des Factorings unabhängig davon gesprochen werden können, ob der Einsatzbetrieb nach Anstellung Konkurs angemeldet habe und seien aufgrund der transparenten

Dokumentation laufend anstatt wie bis anhin einmal jährlich ausbezahlt worden. Es sei im Wesentlichen auf die Einführung des Factorings zurückzuführen, dass die C.____ AG eine Umsatzsteigerung von CHF 26,1 Mio. im Jahr 2011 auf CHF 32,4 Mio. im Jahr 2012 und im Umfang von insgesamt 40 % bis ins Jahr 2014 im Vergleich zum Jahr 2012 habe erzielen können.

Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz handle es sich vorliegend nicht um den gleichen Sachverhalt, wie er bereits betreffend die Steuerperiode 2012 rechtskräftig beurteilt worden sei. Ab der Steuerperiode 2013 sei - neben den Administrationsdienstleistungen, dem On-Site-Management und der Debitorenversicherung - auch die Bevorschussung vollumfänglich umgesetzt worden. Gestützt auf den Factoringvertrag habe die F.____ GmbH folgende Dienstleistungen der C.____ Gruppe übernommen: Die Administration, welche die Rapporterfassung, die Transferkontrolle und die Provisionierung umfasse; das Factoring mit Fakturierung, Inkasso- und Mahnwesen, Verwaltung der Zahlungseingänge, Bonitätsprüfung und das hundertprozentige Debitorenausfallrisiko; das On-Site-Management. Für die Geschäftsbesorgung in Zusammenhang mit dem Factoringvertrag sei primär J.____ zuständig gewesen. Er habe als On-Site-Manager die operative Koordination zwischen den C.____-Gesellschaften und der F.____ GmbH übernommen, die neuen Standards umgesetzt und die neuen Systeme implementiert, diese überwacht und den realen Umständen angepasst. Er sei ausschliesslich für die F.____ GmbH tätig gewesen, nicht aber für weitere Gesellschaften der C.____-Gruppe. Um die nötigen Dokumente zu sichten, Leistungen zu erfassen, Banksalden zu transferieren, Debitorenkontrollen vorzunehmen und um die Qualitätssicherung sowie die vertraglich vereinbarten Vorgaben zu gewährleisten, habe er regelmässig die Geschäftsräumlichkeiten der F.____ GmbH in G.____ aufgesucht. Die Kosten für das administrative Personal, insbesondere bei der C.____ AG, seien markant gesunken: Im Jahr 2011 hätten die Lohnkosten für die interne Administration noch CHF 411'923 betragen, 2014 nur noch rund CHF 259'297.-. Die Ausgliederung von Nicht-Kernkompetenzen habe zu einer Halbierung der Lohnkosten für die interne Administration geführt. Die C.____ Gruppe habe zudem ein umfassendes Gutachten bei der I. ____ zur Angemessenheit der an die F.____ GmbH geleisteten Factoringgebühr in Auftrag gegeben (unter Einholung einer weiteren Offerte). Das Gutachten habe die angewandten Verrechnungspreise zwischen der C.____ Gruppe und der F.____ GmbH gestützt auf die allgemein anerkannten Kosten für die interne Verrechnungspreismethoden untersucht und sei zum Schluss gelangt, dass die Offerten eine geeignete Vergleichsgrösse darstellten und dass die Gebühren von 4 % dem Drittvergleich standhielten. Vor dem Hintergrund, dass es sich beim Factoring um eine im Markt der Personalverleiher und -vermittler übliche und damit weit verbreitete Dienstleistung handle, die von einer Vielzahl von Anbietern erbracht werde und die C.____ im Vorfeld der Umsetzung der Struktur vier Offerten und daraufhin ein umfassendes Gutachten der I. ____ eingeholt habe, dränge es sich auf, für die Anwendung des Drittvergleichs auf die Preisvergleichsmethode zurückzugreifen. Dies insbesondere, da ab dem Jahr 2013 die Debitorenforderungen abgetreten und die Finanzierungsfunktion mittels Bevorschussung wahrgenommen worden seien. Bereits daraus lasse sich schliessen, dass eine Factoringgebühr von 4 % als angemessen zu betrachten sei, zumal sich aus einem Vergleich der Offerten ergebe, dass durchaus höhere Gebührenansätze hergeleitet werden könnten.

Der Präsident des Steuergerichts wies mit Verfügung vom 4. Oktober 2024 den Antrag auf Vereinigung der Verfahren betr. Staatssteuer 2013 und direkte Bundessteuer 2013 ab, das Sistierungsgesuch wies er einstweilen ab.

In der Vernehmlassung vom 4. Dezember 2024 beantragt die Steuerverwaltung ebenfalls die Sistierung des Rekurses und führt zur Begründung im Wesentlichen aus, um unter Anwendung der Dreieckstheorie eine geldwerte Leistung an die Anteilsinhaber aufrechnen zu können, müsse erst eine rechtskräftige Veranlagung der Gesellschaft(en) vorliegen. Gemäss Auskunft des Kantons D.____ stehe das Verfahren für das streitbetroffene Steuerjahr 2013 kurz vor dem Abschluss. Ohne Kenntnis einer definitiven Aufrechnung bei der Gesellschaft könne eine geldwerte Leistung an die Aktionäre nicht unabhängig bzw. abschliessend beurteilt werden.

Mit Verfügung des Präsidenten des Steuergerichts vom 12. Dezember 2024 wurde das Rekursverfahren bis zum Vorliegen der Veranlagungsverfügungen 2013 des Kantons D.____ betreffend die C.____ AG sistiert.

Der Vertreter reichte mit Schreiben vom 15. Mai 2025 Rektifikate vom 18. Dezember 2024 der definitiven Veranlagungsverfügungen 2013 der C.____ AG in D.____ ein und ersuchte um Aufhebung der Sistierung des Rekursverfahrens, wobei er an den gestellten Rechtsbegehren aus dem Rekurs festhalte.

In der Folge hob das Steuergericht die Sistierung mit Verfügung vom 30. Juni 2025 auf.

Mit Verfügung des Steuergerichts vom 4. Juli 2025 wurde die Steuerverwaltung zur ergänzenden Vernehmlassung bzgl. der materiellen Fragestellung in rubrizierter Sache eingeladen.

In ihrer ergänzenden Vernehmlassung vom 17. Juli 2025 beantragt die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses. Für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung an Anteilsinhaber gemäss der Dreieckstheorie sei in der Regel eine Aufrechnung bei der Gesellschaft vorausgesetzt. Da die Steuerverwaltung des Kantons D.____ hier auf eine Aufrechnung einer Gewinnvorwegnahme bewusst verzichtet habe und die C.____ AG ausschliesslich gestützt auf die Jahresrechnung 2013 veranlagt habe, fehle es grundsätzlich an einer Grundlage für die Aufrechnung einer geldwerten Leistung beim Rekurrenten.

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

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten resp. Vizepräsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

2.1. Es stellt sich die Frage, ob die Aufrechnung der geldwerten Leistung in der Höhe von CHF 436'283.– beim Rekurrenten durch die Steuerverwaltung zu Recht erfolgt ist.

2.2. Gegenstand der Ertragssteuer ist nach § 53 Abs. 1 StG der steuerbare Reinertrag. Dieser setzt sich unter anderem zusammen aus (lit. a) dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres; (lit. b) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden, wie insbesondere Aufwendungen für die Herstellung, Anschaffung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, *offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte*.

Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt würden. Der Grundtatbestand solcher geldwerter Leistungen ist nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.¹

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 Anteilhabers 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.²

2.3. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen besteht eine Beziehungskette Gesellschaft - Anteilhaber - Dritter. Die Leistung wird von der Gesellschaft an den Dritten erbracht, hat ihren Grund aber im Verhältnis zwischen Anteilhaber und der Gesellschaft und im Nahestehendenverhältnis zwischen Anteilhaber und Drittem. Es stellt sich deshalb die Frage, wie die Leistung von der Gesellschaft an den Dritten steuerlich zu erfassen ist.

¹ Entscheid des Bundesgerichts (BGE) 131 II 593 E. 5.1 S. 607; Urteil des Bundesgerichts (BGer) 2C_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.1 und 3.2.1; BGer 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, in: SteuerRevue (StR) 64/2009 S. 915; BGer 2C_414/2012 vom 19.11.2012, E. 3; Entscheid des Steuergerichts (StGE) vom 4. November 2016, 510 16 60, E. 3 b).

² Vgl. BGE 138 II 57, E. 2.2.

Zwischen Schwestergesellschaften fliesst der geldwerte Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre sind mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während sich der Wert der empfangenden Gesellschaft entsprechend erhöht. Eine solche geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften fusst regelmässig auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis, weshalb sich Zuwendungen an Schwestergesellschaften als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Aktionäre einerseits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen der Aktionäre an die empfangende Gesellschaft andererseits erweisen, d.h. es gilt die Dreieckstheorie.³

2.4. 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.⁴

2.5. Damit gemäss der Dreieckstheorie eine geldwerte Leistung an den Anteilsinhaber resp. Rekurrenten in Betracht gezogen und aufgerechnet werden kann, muss erst eine rechtskräftige Veranlagung der Gesellschaft C.____ AG vorliegen.

Mit den Rektifikaten vom 18. Dezember 2024 der definitiven Veranlagungsverfügungen 2013 der C.____ AG hat die Steuerverwaltung D.____ von der Aufrechnung geldwerter Leistungen bei der C.____ AG abgesehen, da das vorher angestrebte Rechtsmittelverfahren ergeben hat, dass die unter den nahestehenden Gesellschaften verrechneten Leistungen zu marktüblichen resp. marktnahen Preisen abgerechnet wurde. Damit fehlt es an einer Grundlage für die vorgenommene Aufrechnung der geldwerten Leistungen beim Rekurrenten durch die kantonale Steuerverwaltung.

3.

Nach dem Ausgeführten erweist sich der Rekurs als begründet und ist deshalb gutzuheissen.

3.1. Die Verfahrenskosten werden gemäss § 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) in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Die Gerichtskosten in Höhe von CHF 2'000.– sind zufolge des Obsiegens des Rekurrenten der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss von CHF 2'000.– ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten.

³ BGE 138 II 57 E. 4.2 S. 61 f. mit Hinweisen; vgl. BGE 2C_1023/2013 vom 8. Juli 2014 E. 3.4; vgl. Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 310f.

⁴ Vgl. BGE 138 II 57, E. 2.3; BGE 2C_414/2012 vom 19. November 2012.

3.2. Bei Rekursen in Steuersachen kann gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Mit Eingabe vom 11. August 2025 macht der Vertreter des Rekurrenten für das vorliegende und das Parallelverfahren eine Parteientschädigung in Höhe von CHF 10'731.25 geltend, die sich aus dem Honorar von CHF 9'638.– (26,10 Stunden à CHF 390.– und 6,20 Stunden à CHF 250.–) plus einer Kleinkostenpauschale (3 %) von CHF 289.15 und Mehrwertsteuer (MWST) von CHF 804.10 zusammensetzt. Diese Berechnung kann nicht unbesehen übernommen werden: Einerseits beträgt der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte Fr. 250.--.⁵ Andererseits ist der das Einspracheverfahren geltend gemachte Zeitaufwand von 1,8 Stunden zu streichen und die Bemühungen für die Teilnahme an der heutigen Verhandlung in Höhe von 2,5 Stunden zusätzlich zu vergüten, womit sich der für das Rekursverfahren zu berücksichtigende Zeitaufwand noch auf 33 Stunden beläuft. Entsprechend ist dem Rekurrenten ein Anwaltshonorar von CHF 8'250.– (33 Stunden à CHF 250.–) bzw. eine Parteientschädigung für die anwaltliche Vertretung von gerundet CHF 9'185,80 (inkl. Kleinkostenpauschale (3 %) von CHF 247,50 und Mehrwertsteuer (MWST) von CHF 688,30) zuzusprechen. Damit ist dem Rekurrenten eine Parteientschädigung für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer 2013 von gesamthaft CHF 9'185,80 (inkl. Auslagen und MWST) bzw. für das vorliegende Verfahren die Hälfte davon, CHF 4'592,90 (= CHF 9'185,80 / 2) zuzusprechen. Über die andere Hälfte der genannten Parteientschädigung wurde im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer befunden.

⁵ 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.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

2.

Die Gerichtskosten in Höhe von CHF 2'000.– werden der Steuerverwaltung Basel-Landschaft auferlegt. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von CHF 2'000.– wird dem Rekurrenten zurückerstattet.

3.

Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von CHF 4'592,90 (inkl. Auslagen und MWST) zu bezahlen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2), die Gemeinde K.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).