

## Gewinnsteuer

### Aufrechnung für rein privat bedingte Aufwendungen

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 21. Februar 2025

*Sofern Aufwendungen keinen geschäftlichen Bezug aufweisen, welche für den Betriebsertrag bestimmend sind, so dürfen solche Auslagen auch nicht dem Geschäftsaufwand belastet werden. Dies gilt namentlich für betrieblich nicht notwendige (Zweit-)Fahrzeuge, Ferienwohnungen im Ausland sowie Nahrungsergänzungsmittel. Derartige Aufwendungen haben ihren Ursprung meist im reinen Privatbereich der geschäftsinhabenden Person – und nicht etwa ihres Personals.*

#### Sachverhalt:

A. Die Steuerverwaltung führte bei der Pflichtigen eine Revision durch und beanstandete mit Revisionsbericht Nr. 2023-1 (nachfolgend: Revisionsbericht) insbesondere, dass private Ausgaben über das Geschäft abgerechnet worden seien (X-Produkte und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Privatwohnung in P.). Die Steuerauscheidung für die Wohnung in P. erfolge im Verhältnis zum Ausland objektmässig mittels Zuweisung der Erträge und der darauf entfallenden Aufwendungen. Die Verluste aus dieser ausländischen Immobilie könnten nicht berücksichtigt werden, da in P. keine Betriebsstätte unterhalten werde. Weiter könne mangels Belege der betriebliche Zusammenhang der geltend gemachten Repräsentationsspesen nicht nachgewiesen werden. Ferner seien auf die Pflichtige zwei Fahrzeuge eingelöst. Für die Privatnutzung des einen Fahrzeugs sei ein Privatanteil von CHF 4'000.– ausgewiesen worden. Obschon keine Angaben zum Kaufpreis gemacht worden seien, werde dieser Privatanteil für das vorliegende Steuerjahr akzeptiert. Demgegenüber könne der unmittelbare geschäftliche Konnex des Fahrzeugaufwands nicht vollumfänglich und eindeutig erkannt werden, zumal es in der Branche der B., welche den stationären Einzelhandel umfasse, nicht branchenüblich sei, Kundenbesuche durchzuführen. Deshalb sei auf den verbuchten Auslagen ein privater Kostenanteil von 50 % zu berücksichtigen.

Mit Veranlagungsverfügung vom 16. November 2023 wurde gestützt auf den Revisionsbericht der in der Schweiz steuerbare Ertrag auf CHF 110'382.– festgesetzt.

B. Dagegen erhob die Pflichtige, vertreten durch V., mit Eingabe vom 7. Dezember 2023 Einsprache und beantragte, die Veranlagung sei bis auf die privaten Krankenkassenprämien (Ziff. 3.4 des Revisionsberichts) gemäss der eingereichten Selbstdекlaration vorzunehmen. Zunächst wurde die lange Verfahrensdauer moniert in Verbindung mit der Tatsache, dass ab dem Steuerjahr 2018 trotz fristgerecht eingereichter Steuererklärungen lediglich provisorische Rechnungen vorgelegen hätten, welche aufgrund der Periode 2017 erstellt worden seien. Der Inhaber I. erreiche im Dezember 2023 das Rentenalter und angesichts der ab dem Steuerjahr 2018 eingeforderten Steuern und Verzugszinsen von total CHF 97'579.95 werde eine Weiterführung des Unternehmens nicht mehr möglich sein. Im Revisionsverfahren sei zudem dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit keine Beachtung geschenkt worden. In materieller Hinsicht brachte die Pflichtige bezüglich der Wohnung in P. im Wesentlichen vor, dass es sich bei der fraglichen Liegenschaft um eine Ferienwohnung handle, welche sie einzig aus dem Grunde erworben habe, um ihrem Personal günstige Ferien in nicht allzu weiter Entfernung von der Schweiz zu ermöglichen. Demnach handle es sich beim in diesem Zusammenhang entstandenen Verlust um geschäftsmässig begründeten Aufwand, welcher der Schweiz resp. dem Kanton Basel-Landschaft zuzuweisen sei. Weiter würden die X-Produkte für das Personal angeschafft und von diesem konsumiert, weshalb sie geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellten. Bezüglich des Fahrzeugaufwands sei zu betonen, dass die Angestellten in der Tat Hausbesuche abstatten würden, weshalb auch diese Kosten – bis auf den verbuchten Privatanteil – geschäftsmässig begründet seien. In Bezug auf die Repräsentationsspesen stellte sich die Pflichtige u. a. auf den Standpunkt, dass anlässlich einer kürzlich durchgeführten AHV-Revision bezüglich der Jahre 2017-2021 diese Ausgaben nicht beanstandet worden seien. Ausserdem lägen seit dem Geschäftsjahr 2018 keine Veranlagungen vor und es seien keine Rückfragen seitens der Steuerverwaltung erfolgt, weshalb kein Anlass bestehe, solche Auslagen plötzlich als privat anzusehen und anders zu verbuchen bzw. diese unaufgefordert zu belegen. Sämtliche

Belege seien zwar vorhanden, jedoch seien diese längst archiviert und es sei unverhältnismässig bzw. gar unzumutbar, diese nun einzuverlangen. Zu guter Letzt sei zu beachten, dass die privaten Veranlagungen 2018-2021 des Inhabers allesamt ohne Rückfragen definitiv erstellt worden seien und keine Aufrechnungen von geldwerten Leistungen vorgenommen worden seien. Aus diesem Grund habe keinerlei Grund zur Annahme bestanden, dass hinsichtlich der nun beanstandeten Faktoren Massnahmen notwendig seien.

Mit Entscheid vom 22. März 2024 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie hinsichtlich der Wohnung in P. aus, dass diese einzig aus dem Grunde erworben worden sei, um dem Personal der Gesellschaft Familienferien zu ermöglichen. Eine Betriebsstätte liege nicht vor und daher sei eine Verlustübernahme nach Art. 52 Abs. 3 DBG nicht möglich. Weiter handle es sich bei den X-Produkten um private Ausgaben des Anteilsinhabers und somit nicht um geschäftsmässig begründete Aufwendungen. Bezüglich der Autokosten habe der Nachweis, dass ein Geschäft, welches vor allem vor Ort den grössten Umsatz erziele, zwei Geschäftswagen benötige, von welchen es sich bei einem Fahrzeug um einen Sportwagen mit 450 PS handle, nicht erbracht werden können. Für die effektiven Repräsentationsspesen seien weiter keine Belege vorgelegt und auch keine Angaben zum Zweck der Einladung und zu den Teilnehmern gemacht worden. Zudem würden die Ausführungen zum Verhältnis zu den privaten Veranlagungen die vorliegenden Steuerfaktoren nur indirekt betreffen und keinen konkreten Antrag darstellen.

C. Gegen diesen Entscheid erhebt die Pflichtige, nach wie vor vertreten durch V., mit Eingabe vom 24. April 2024 Beschwerde beim Steuergericht und beantragt, die Veranlagung sei bis auf die Aufrechnung der privaten Krankenkassenprämien (Ziff. 3.4 des Revisionsberichts) gemäss der eingereichten Selbstdeklaration vorzunehmen. Zunächst beanstandet die Beschwerdeführerin, dass die Steuerverwaltung mit keinem Wort Stellung bezogen habe zu den Argumenten bezüglich des Ablaufs der Einschätzungen seit dem Jahr 2018 und der Kritik an der Revision selbst. Zudem sei sie der Ansicht, dass die Steuerverwaltung ihre Argumente nicht ernst genommen habe. In Bezug auf die materiellen Aspekte stellt sie sich nach wie vor auf den Standpunkt, dass die X-Produkte für das Personal angeschafft und von diesem konsumiert worden seien. Das Argument der Steuerverwaltung, wonach es sich hierbei um private Ausgaben des Anteilsinhabers handle, sei eine reine Behauptung. Beim Fahrzeugaufwand sei zu beachten, dass das eine Fahrzeug mit Jahrgang 2018 in der Buchhaltung nicht aktiviert worden sei. Die Kosten für das Vorgängermodell seien zudem bis und mit des Jahres 2017 jeweils definitiv akzeptiert worden. Das andere Fahrzeug werde sodann aktuell hauptsächlich vom Personal für Botengänge genutzt. Ausserdem würden Hausbesuche abgestattet. Zu den Repräsentationsspesen wird in Ergänzung zur Einsprache ausgeführt, dass der Revisorin der Kassenordner 2021 zur Einsicht zugestellt worden sei und alle als Repräsentationsspesen verbuchten Auslagen über die Kasse finanziert worden seien. Es handle sich dabei um Verpflegungsauslagen des Personals und um Kundengeschenke. Ferner dürften die privaten Veranlagungen des Inhabers nicht ausser Acht gelassen werden, sondern seien aus den in der Einsprache bereits genannten Gründen zu berücksichtigen.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 10. Juli 2024 die Abweisung der Beschwerde. Sie führt zunächst aus, dass die Beschwerdeführerin den Rechnungslegungsvorschriften des schweizerischen Obligationenrechts unterstehe und alle Jahresrechnungen und Belege zehn Jahre aufzubewahren habe. Aufgrund der Beweislastverteilung im Steuerrecht habe die Beschwerdeführerin den Nachweis für die von der Steuerbehörde bezweifelte geschäftlich bedingten Auslagen zu erbringen. Geschäftsmässig unbegründeter Aufwand könne vorliegen, wenn kein sachlicher Zusammenhang zwischen der jeweiligen Aufwendung und dem Geschäftsbetrieb vorhanden sei. Vorliegend brauche es für die erfolgreiche Führung eines solchen Geschäfts weder eine Ferienwohnung in P. noch X-Produkte für das Personal noch ein Fahrzeug mit 450 PS für den Hausbesuch in Alters- und Pflegeheimen. Für die Repräsentationsspesen seien zudem keine Belege eingereicht worden, welche die entstandenen Auslagen zumindest geschäftsmässig bedingt glaubhaft machen könnten. Zu den Autokosten sei anzufügen, dass bei einem solchen Geschäft Haus- und Kundenbesuche meist die Ausnahme bilden würden. Eine steuerliche Aufrechnung von 50 % sei sehr moderat und nicht zu beanstanden. Die offerierten Hausbesuche im nahen Umkreis von G. würden zudem eher den Kleinwagen erfordern.

Mit Replik vom 29. August 2024 moniert die Beschwerdeführerin, dass die Steuerverwaltung zur Sache an sich kaum Stellung nehme, sondern ihre Bemerkungen zur Ferienwohnung in P. wiederhole

und abermals die PS-Leistung des Firmenfahrzeugs kritisiere. Beides wirke sich nur am Rande auf die Höhe des Geschäftsaufwands aus. Die wichtigen Fragen, etwa ob es sich nun um Geschäftsaufwand handle oder nicht, und weshalb die Steuerverwaltung fünf Jahre keine Veranlagungen erstellt habe, seien unbeantwortet geblieben.

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 Beurteilung der vorliegenden Beschwerde 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. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– nicht übersteigt, von der Dreierkammer beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

2.1. Die Beschwerdeführerin führt zunächst in formeller Hinsicht aus, dass die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid mit keinem Wort Stellung genommen habe zu den geltend gemachten Ausführungen bezüglich des Ablaufs der Einschätzungen seit dem Jahr 2018 und zur Kritik an der Revision selbst. Ihre Argumentation werde offensichtlich nicht ernst genommen und es könne fast von Rechtsverweigerung gesprochen werden. Weiter stört sich die Beschwerdeführerin daran, dass sie ab dem Steuerjahr 2018 bis Ende November 2023 jeweils die Steuererklärungen fristgerecht eingereicht habe, aber trotzdem lediglich Vorausrechnungen vorgelegen hätten, welche aufgrund der aktuellsten Vorperiode, d. h. des Steuerjahrs 2017, erstellt worden seien. Aufgrund dieses Schwebezustands sei die Beschwerdeführerin der Möglichkeit beraubt worden, allenfalls früher angemessen reagieren zu können. Zudem habe der Inhaber I. im Dezember 2023 das Rentenalter erreicht. Aufgrund der nun eingeforderten Steuern und Verzugszinsen werde eine Weiterführung des Geschäfts kaum mehr möglich sein und eine Nachfolgeregelung, so wie sie aktuell geplant sei, sei unrealistisch.

2.2. Im Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) drückt sich ein zentraler Gehalt prozeduraler Fairness aus. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Klärung des Sachverhaltes und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht dar.<sup>1</sup> Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch verschiedene Teilgehalte abgeleitet: Den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren, das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidbegründung und auf Rechtsbeistand.<sup>2</sup> Aus dem Anspruch der Parteien auf Begründung erwächst den Behörden die Pflicht, die Vorbringen tatsächlich zu hören, sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Die Behörde muss jedoch nicht alle vorgebrachten Argumente würdigen, sondern darf sich auf die Prüfung der entscheidungswesentlichen Argumente beschränken. Die Begründungsdichte genügt den verfassungsrechtlichen Standards, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und diesen in voller Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls anfechten kann.<sup>3</sup>

Das Verbot der formellen Rechtsverweigerung ist verletzt, wenn eine Behörde in einem Rechtsanwendungsverfahren ganz oder teilweise untätig bleibt, obwohl nach den massgebenden Verfahrensvorschriften ein Anspruch auf Verfahrenserledigung besteht. Das Verbot der Rechtsverzögerung untersagt, das Rechtsanwendungsverfahren übermässig zu verzögern und vermittelt gleichzeitig einen Anspruch auf Beurteilung «innert angemessener Frist» (sogenanntes Beschleunigungsgebot).<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Urteil des Bundesgerichts (BGE) 135 I 187, E. 2.2.

<sup>2</sup> KIENER/RÜTSCHÉ/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2021, N 229.

<sup>3</sup> KIENER/RÜTSCHÉ/KUHN, a. a. O., N 243 f.

<sup>4</sup> Vgl. HÄEFLIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, N 1045 f.

Willkür liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Eine materielle Rechtsverweigerung ist nicht bereits dann gegeben, wenn eine andere Lösung vertretbar oder zutreffender erscheint, sondern nur dann, wenn das Ergebnis schlechterdings mit vernünftigen Gründen nicht zu vertreten ist.<sup>5</sup>

2.3. Obwohl der Entscheid der Steuerverwaltung knapp ausfällt, geht er auf die entscheidungsrelevanten Gesichtspunkte ein. Aus dem Einspracheentscheid ist erkennbar, wie die Steuerverwaltung zu ihrem Schluss kommt. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn klar wird, warum die Steuerverwaltung die Einsprache abweist. Die Beschwerdeführerin hat ihren Standpunkt in der Beschwerde darlegen können und ausgeführt, weshalb sie mit den Argumenten der Steuerverwaltung nicht einverstanden ist. Nach dem Ausgeführten kann eine Verletzung des rechtlichen Gehörs im Sinne der Begründungspflicht nicht erblickt werden.

Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des Gehörsanspruchs kann überdies ausnahmsweise geheilt werden, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann.<sup>6</sup> Das Steuergericht hat gemäss Art. 142 Abs. 4 DBG die gleiche Kognition wie die Steuerverwaltung. Selbst wenn man zum Schluss käme, dass das Verhalten der Steuerverwaltung vorliegend zu einer Verletzung des rechtlichen Gehörs geführt hätte, müsste sie als nicht schwerwiegende Verletzung bezeichnet werden, womit eine Heilung im vorliegenden Verfahren möglich ist. Sodann wäre selbst bei Annahme einer schwerwiegenden Verletzung des Gehörsanspruchs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Person an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wäre.<sup>7</sup>

2.4. Hinsichtlich des zeitlichen Ablaufs ist festzuhalten, dass die Steuererklärung des Jahres 2018 am 8. Januar 2020 eingereicht wurde. Die zuständige Veranlagungsexpertin stellte am 6. Oktober 2020 einen Revisionsantrag an das Revisorat der Steuerverwaltung. Am 24. Dezember 2020 wurde die Steuererklärung des Jahres 2019 und am 14. Dezember 2021 die Steuererklärung des Jahres 2020 eingereicht. Mit Schreiben vom 11. Januar 2022 informierte die Revisorin die Beschwerdeführerin, dass eine Revision der Jahre 2018 bis 2020 durchgeführt werde. Die Steuererklärung des Jahres 2021 wurde am 1. November 2022 eingereicht, woraufhin die Revision in der Folge auf das Steuerjahr 2021 ausgeweitet wurde. Der Revisionsbericht betreffend die Steuerjahre 2018 bis 2021 konnte am 3. Oktober 2023 finalisiert werden. Die darauf gestützten Veranlagungsverfügungen der Jahre 2018 bis 2021 wurden am 16. November 2023 eröffnet. Die dagegen erhobenen Einsprachen vom 7. Dezember 2023 wurden sodann mit Entscheiden vom 22. März 2024 beurteilt.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Einsprachen rasch bearbeitet und die Entscheide bereits innerhalb von dreieinhalb Monaten nach Eingang der Einsprachen eröffnet wurden. Demgegenüber hätte die Durchführung der Revision kürzer ausfallen dürfen. Insbesondere verstrich zwischen dem Revisionsantrag und der Information der Beschwerdeführerin über die Revisionsanmeldung einige Zeit, in der die Steuerverwaltung untätig blieb. Es wäre angebracht gewesen, die Beschwerdeführerin zeitnah über die anstehende Revision zu informieren. Dennoch kann vorliegend unter Berücksichtigung der konkreten Umstände keine überlange Verfahrensdauer im Sinne der Verletzung des Rechtsverzögerungsgebots festgestellt werden. So ist zu beachten, dass die vorliegende Revision mit einem nicht unerheblichen Aufwand verbunden war. Zudem betraf die Revision schlussendlich vier Steuerjahre. Es liegt auf der Hand, dass bei Vornahme einer Revision über mehrere Steuerjahre für die weiter zurückliegenden Steuerjahre eine längere Verfahrensdauer resultiert als für die jüngeren Steuerjahre. Mit Schreiben vom 11. Januar 2022 wurde der Beschwerdeführerin die Revision angekündigt. Ab diesem Zeitpunkt hätte die Beschwerdeführerin Massnahmen ergreifen können, um das Verfahren zu beschleunigen, indem sie namentlich die Steuerverwaltung um sofortige Vornahme der Veranlagung hätte ersuchen oder

<sup>5</sup> Entscheide des Bundesgerichts (BGE) 125 II 129 E. 5b; 124 IV 86 E. 2a.

<sup>6</sup> Vgl. Urteil des Bundesgerichts (BGer) 2C\_416/2019 vom 20. Dezember 2019, E. 4.2.

<sup>7</sup> Urteil des BGer 2C\_416/2019, a. a. O., E. 4.2.

Rechtsverzögerungsbeschwerde erheben können.<sup>8</sup> Aus den Akten geht jedoch nicht hervor, dass diesbezüglich etwas unternommen wurde. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin nicht ohne Weiteres davon ausgehen darf, dass die Veranlagung gemäss Selbstdeklaration vorgenommen wird, sondern dass damit gerechnet werden muss, dass allenfalls Aufrechnungen vorgenommen werden, welche zu höheren Steuerbeträgen führen können.

2.5. In Bezug auf die geltend gemachte Willkür und materielle Rechtsverweigerung ist festzuhalten, dass sich die Steuerverwaltung – wie bereits erwähnt – mit den entscheiderelevanten Argumenten der Beschwerdeführerin in nachvollziehbarer Weise auseinandergesetzt hat. Der angefochtene Entscheid ist nicht als offensichtlich unhaltbar zu bezeichnen und es liegt keine materielle Rechtsverweigerung vor.

3. In der Sache selbst ist vorliegend streitig und zu prüfen, ob die im Revisionsbericht vorgenommenen Aufrechnungen – mit Ausnahme der Aufrechnung gemäss Ziff. 3.4 des Revisionsberichts bzgl. der Krankenkassenprämien, welche von der Beschwerdeführerin akzeptiert wird – zu Recht erfolgten.

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

Der Begriff des geschäftsmässig nicht begründeten bzw. geschäftsmässig begründeten Aufwands ist gesetzlich nicht definiert. Gemäss der Lehre gilt als Grundsatz, dass jeweils im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden muss, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt.<sup>9</sup> Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Kosten dann geschäftsmässig begründet, wenn sie aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Die Aufwendungen müssen mit dem erzielten Erwerb betriebswirtschaftlich in einem direkten (organischen) Zusammenhang stehen.<sup>10</sup> Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war. Nicht geschäftsmässig begründet sind jedoch namentlich Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand der Aktionärin oder des Aktionärs oder einer ihr oder ihm nahestehenden Person erbringt.<sup>11</sup>

In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.<sup>12</sup> Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandsposten ist es grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsmin- derung geschäftsmässig begründet ist. Bleiben Tatsachen unbewiesen, die den Abzug begründen sollen, ist zum Nachteil der steuerpflichtigen Person vom Nichtbestehen dieser Tatsachen auszugehen. Die Folgen einer Beweislosigkeit eines zum Abzug gebrachten Aufwands hat folglich die steuerpflichtige Person zu tragen.<sup>13</sup>

<sup>8</sup> Vgl. Urteil des BGer 2C\_170/2208 vom 30. Juli 2008, E. 3.

<sup>9</sup> OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 58 DBG N 21.

<sup>10</sup> Urteil des BGer vom 24. Januar 2020, 2C\_717/2018, E. 5.2.

<sup>11</sup> Urteile des BGer vom 3. Mai 2016, 2C\_795/2015 und 2C\_796/2015, E. 2.2.

<sup>12</sup> Vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. Zürich 2016, S. 519.

<sup>13</sup> Urteil des BGer vom 19. Mai 2021, 2C\_118/2021, E. 2.2.

3.2. Die Steuerverwaltung führte in Ziff. 3.5 des Revisionsberichts aus, dass Ausgaben in Höhe von CHF 2'508.40 für X-Produkte nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt würden, da nicht habe nachgewiesen werden können, dass die Auslagen in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit stünden. Die Beschwerdeführerin vertritt demgegenüber die Auffassung, dass die fraglichen Produkte für das Personal angeschafft und von diesem konsumiert würden, weshalb sie als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzusehen seien. Dieser Standpunkt werde zudem durch die Tatsache gestützt, dass I. von seinem Personal stets vollen Einsatz verlange.

Diese Ausführungen der Beschwerdeführerin vermögen nicht zu überzeugen und insbesondere auch nicht nachzuweisen, dass die geltend gemachten Ausgaben tatsächlich geschäftsmässig begründet sind. Es wird nicht konkret belegt, inwiefern die X-Produkte in einem direkten Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit stehen. Einzig der Hinweis, dass I. von seinem Personal stets vollen Einsatz verlange, genügt nicht. Mangels eines Nachweises kann das Steuergericht nicht abschliessend überprüfen, ob die Ausgaben gegebenenfalls geschäftsmässig begründet sind. Aufgrund der erwähnten Beweislast im Steuerrecht hat die Beschwerdeführerin die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen.<sup>14</sup> Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung ist folglich nicht zu beanstanden.

3.3. Weiter rechnete die Steuerverwaltung Repräsentationsspesen (Ziff. 3.6 des Revisionsberichts) in der Höhe von CHF 9'354.02 auf. Sie begründete die Aufrechnung zusammenfassend damit, dass keine Belege eingereicht worden seien und damit der betriebliche Zusammenhang nicht nachgewiesen werden könne. Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, dass seit dem Geschäftsjahr 2018 keine Veranlagungen vorlägen und keine Rückfragen seitens der Steuerverwaltung erfolgt seien, weshalb ihres Erachtens keinerlei Anlass bestehe, solche Auslagen plötzlich als privat anzusehen und anders zu verbuchen bzw. diese unaufgefordert zu belegen. Die Behauptung, dass keine Belege eingereicht worden seien, stimme nicht, zumal der Revisorin der Kassenordner 2021 zur Verfügung gestellt worden sei.

Die Beschwerdeführerin wurde von der Vorinstanz mit Schreiben vom 11. Januar 2022 sowie mit E-Mail vom 18. April 2023 zur Einreichung von Belegen, u. a. zu den Repräsentationsspesen, aufgefordert. Scheinbar ist die Beschwerdeführerin diesen Aufforderungen nicht nachgekommen, da den dem Steuergericht vorliegenden Akten keinerlei entsprechende Belege zu entnehmen sind. Dabei hat das steuerpflichtige Unternehmen auf Verlangen über die geschäftsmässige Begründetheit Auskunft geben zu können. Von dieser Pflicht wird es auch nicht entbunden, wenn die Steuerbehörde die geschäftsmässige Begründetheit in einer früheren Steuerperiode bejaht hat.<sup>15</sup> Auch die lange Verfahrensdauer entbindet die Beschwerdeführerin nicht von der Pflicht, den geltend gemachten Aufwand auf Verlangen nachzuweisen und zu belegen. Ausserdem ist auf die Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht hinzuweisen, welcher die Beschwerdeführerin als juristische Person unterliegt (Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220]). Gemäss Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 OR sind die einzelnen Buchungsvorgänge durch Beleg nachzuweisen. Gegen diese Belegpflicht verstösst die Beschwerdeführerin, wenn sie keine Belege hat. Zudem sind die Geschäftsbücher und die Buchungsbelege sowie der Geschäftsbericht und der Revisionsbericht während zehn Jahren aufzubewahren (Art. 958f Abs. 1 OR).

Nach dem Gesagten kann das Steuergericht aufgrund fehlender Belege die geschäftsmässige Begründetheit der Repräsentationsspesen nicht überprüfen. Der Beschwerdeführerin wäre es durchaus zumutbar gewesen, ihrer Belegpflicht nachzukommen. Infolge der geltenden Beweislastverteilung hat die Beschwerdeführerin die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen<sup>16</sup> und die Aufrechnung durch die Steuerverwaltung ist zu Recht erfolgt.

3.4. Weiter liess die Steuerverwaltung lediglich 50 % der auf dem Konto «Fahrzeuge» verbuchten Auslagen (abzüglich des Privatanteils) zum Abzug zu und rechnete entsprechend CHF 4'328.05 auf

---

<sup>14</sup> Vgl. E. 4.3 hiervor.

<sup>15</sup> Urteile des BGer vom 16. Juli 2013, 2C\_273/2013 und 2C\_274/2013, E. 3.4.

<sup>16</sup> Vgl. E. 4.3 hiervor.

(Ziff. 3.10 des Revisionsberichts). Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass auf die Beschwerdeführerin zwei Fahrzeuge (ein Sportwagen und ein Kleinwagen) eingelöst seien. In der Branche seien Kundenbesuche unüblich und es sei nicht nachgewiesen, dass beide Fahrzeuge – wobei eines davon ein Sportwagen mit 450 PS sei – zu betrieblichen Zwecken genutzt würden. Die Beschwerdeführerin stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, der Kleinwagen werde hauptsächlich vom Personal für Botengänge genutzt. Sie führe zudem in der Tat Hausbesuche durch. Der Sportwagen sei im Übrigen in der Buchhaltung nicht aktiviert worden, und demzufolge seien keine Abschreibungen verbucht worden. Die Autokosten für das Vorgängermodell seien ausserdem ohne Weiteres bis und mit das Jahr 2017 akzeptiert worden. Auch der Privatanteil sei jeweils weisungsgemäss ausgewiesen worden.

Auf die Beschwerdeführerin waren – wie bereits ausgeführt – zwei Motorfahrzeuge eingelöst: ein Kleinwagen und ein Sportwagen. Die Mitarbeitenden des Geschäfts führen ihre Kerntätigkeit in der Regel im Geschäft vor Ort aus. Ein Geschäftsfahrzeug ist demnach grundsätzlich nicht erforderlich. Die Beschwerdeführerin hat jedoch nachgewiesen, dass sie an zwei Tagen pro Woche in G. und im Umkreis Hausbesuche anbietet. Die Wahl des Fahrzeugs ist grundsätzlich Teil der unternehmerischen Freiheit. Nichtsdestotrotz ist für die steuerliche Abzugsfähigkeit entscheidend, ob das Fahrzeug für die notwendige Tätigkeit als tauglich erscheint. Vorliegend werden Hausbesuche angeboten, welche im Umkreis von wenigen Kilometern stattfinden. Für solche Distanzen erscheint der Kleinwagen völlig ausreichend. Im Vergleich zum Sportwagen stellt der Kleinwagen ein tauglicheres Fahrzeug für die Durchführung der Hausbesuche dar. Dabei ist nicht einzig die Anzahl der PS ausschlaggebend, sondern aufgrund einer Gesamtbetrachtung (Verbrauch, Grösse, Platzverhältnisse vor Ort, Parkierungsmöglichkeiten etc.) wird der Kleinwagen als zweckmässiger erachtet. Aufgrund des geringen Anteils von Kundenbesuchen und des Fehlens von Nachweisen für eine weitergehende geschäftliche Notwendigkeit erscheint die Aufrechnung von 50 % als angemessen.

Im Hinblick auf den ebenfalls auf die Beschwerdeführerin eingelösten Sportwagens ist weder ersichtlich noch wird näher nachgewiesen, aus welchen Gründen die Gesellschaft ein weiteres Geschäftsfahrzeug benötigt. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die Kosten des Vorgängermodells in den vorangehenden Steuerperioden jeweils akzeptiert worden seien, zielt ins Leere, zumal einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zukommt und die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden können.<sup>17</sup> Die Steuerverwaltung hat 50 % der gesamten Fahrzeugaufwendungen zum Abzug zugelassen. Angesichts der fehlenden betrieblichen Notwendigkeit des Sportwagens erscheint dies grosszügig und es wäre durchaus vertretbar gewesen, den Sportwagen zu 100 % als privat zu qualifizieren. Das Steuergericht sieht jedoch von einer Abänderung des Einspracheentscheids zum Nachteil der Beschwerdeführerin (sog. *reformatio in peius*) ab. Im Übrigen könnte die Frage aufgeworfen werden, ob für die Hausbesuche, die lediglich zwei Mal wöchentlich in einem Umkreis von wenigen Kilometern stattfinden, tatsächlich ein Geschäftsfahrzeug erforderlich ist, oder ob die Mitarbeiterin die Hausbesuche nicht auch mit einem Privatfahrzeug hätte durchführen können, wobei die Kosten pro Kilometer abgerechnet worden wären. Da dies jedoch von der Steuerverwaltung grundsätzlich nicht bemängelt wurde, wird an dieser Stelle nicht weiter darauf eingegangen.

3.5. Weiter beanstandete die Steuerverwaltung in Ziff. 3.13 des Revisionsberichts die verbuchten Kosten in Zusammenhang mit der Wohnung in P. Die Verluste aus dieser ausländischen Immobilien könnten nicht berücksichtigt werden, da in P. keine Betriebsstätte unterhalten werde. Ausserdem handle es sich bei den in diesem Zusammenhang verbuchten Aufwendungen in Höhe von CHF 5'737.18 um private Ausgaben, welche zu den privaten Lebenshaltungskosten zu zählen seien. Die Beschwerdeführerin äussert sich in der Beschwerdeschrift nicht mehr zu diesem Punkt. In der Einsprache führte sie dazu aus, dass es sich bei der fraglichen Liegenschaft um eine Ferienwohnung handle, welche die Beschwerdeführerin einzig mit dem Zweck erworben habe, ihrem Personal günstige Familienferien am Meer in nicht allzu weiter Entfernung von der Schweiz zu ermöglichen. Dies werde auch rege genutzt.

---

<sup>17</sup> Vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.3.

Für ein Geschäft mit Sitz in G. erscheint der Kauf einer Wohnung in P. als sehr unüblich. Je weiter ein Aufwand von der betrieblichen Kertätigkeit entfernt ist, desto höher sind die Beweisanforderungen.<sup>18</sup> Daher hat die Beschwerdeführerin die betriebliche Notwendigkeit der Ferienwohnung zweifelsfrei nachzuweisen, insbesondere durch die Erläuterung und Belegung des Zwecks sowie der effektiven Nutzung der Wohnung. Die Beschwerdeführerin führt an, dass die Wohnung den Mitarbeitenden zur Verfügung gestellt werde. Dies erscheint jedoch ungewöhnlich und eine geschäftliche Notwendigkeit ist nicht erkennbar. Ausserdem liegen dem Steuergericht keinerlei Belege hierfür vor. Die geschäftsmässige Begründetheit der Wohnung in P. ist nach dem Gesagten nicht dargetan, weshalb die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung nicht zu beanstanden ist. Ausserdem ging die Steuerverwaltung zu Recht davon aus, dass in P. keine Betriebsstätte vorliegt, weshalb die entsprechenden Verluste ohnehin nicht gemäss Art. 52 Abs. 3 DBG übernommen werden könnten.

3.6. Soweit die Beschwerdeführerin pauschal auf die privaten Veranlagungen des Inhabers hinweist, ist festzuhalten, dass Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens einzig die Veranlagung der Beschwerdeführerin ist. Sofern in der privaten Veranlagung keine Beanstandungen stattgefunden haben, hat dies nicht automatisch zur Folge, dass auch die Selbstdeklaration der Gesellschaft akzeptiert wird.

4. Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 500.– zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 DBG), welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (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]).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...

---

<sup>18</sup> Urteil des Steuergerichts vom 15. Januar 2021, 510 20 84, E. 4.1.