

**BStP | 2021 | Nr. 7**

Betreff:	Geschäftsmässig begründeter Aufwand
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	3. Dezember 2020
Verfahrensnummer:	STRK.2020.47

Aufwand ist geschäftsmässig begründet, wenn er aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheint. Das ist dann der Fall, wenn ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zum erzielten Ertrag besteht. Steuerlich ist demnach alles geschäftsmässig begründet, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zu den Unkosten gerechnet werden kann. In casu Zulässigkeit der Aufrechnung von Wohnkosten, Abschreibungen sowie nicht gutgeschriebenen Zinserträgen mangels geschäftsmässiger Begründetheit bejaht.

Sachverhalt:

A. In ihrer Steuererklärung deklarierte die Rekurrentin, die X. SA, unter Ziffer 2100 "Reingewinn + / Verlust — gemäss Saldo der Erfolgsrechnung" einen Reingewinn von minus CHF 1'417.00. Mit Veranlagung vom 25. Oktober 2019 rechnete die Steuerverwaltung geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wohnung in A. in Höhe von CHF 3'008.00 (Ziffer 2200), steuerlich nicht zulässige Abschreibungen in Höhe von CHF 2'950.00 (Ziffer 2205) und nicht gutgeschriebene Geschäftserträge in Höhe von CHF 175.00 auf.

Mit Schreiben vom 11. November 2019 erhob die Rekurrentin gegen diese Aufrechnungen Einsprache, welche mit Entscheid vom 20. März 2020 abgewiesen wurde.

B. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 23. April 2020. Die Rekurrentin beantragt, die Miete der Wohnung in A. und die verbuchten Abschreibungen seien in vollem Umfang zum Abzug zuzulassen. Zudem sei kein "Zins für Darlehen an Gesellschafter" aufzurechnen.

Mit Vernehmlassung vom 12. Juni 2020 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen:

1. [...]

2. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 20. März 2020 betreffend kantonale Steuern pro 2017 aufzuheben und die Miete der Wohnung in A. und die verbuchten Abschreibungen in vollem Umfang zum Abzug zuzulassen. Zudem sei kein "Zins für Darlehen an Gesellschafter" aufzurechnen.

b) Es ist zu prüfen, ob die durch die Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen zu Recht erfolgt sind.

3. a) Gemäss § 68 StG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn wird gemäss § 69 Abs. 1 StG ermittelt auf Grund des Saldos der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a). Er wird erhöht um alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b, Ziffer 5).

b) aa) Aufwand ist geschäftsmässig begründet, wenn er aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheint. Das ist dann der Fall, wenn ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zum erzielten Ertrag besteht. Steuerlich ist demnach alles geschäftsmässig begründet, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zu den Unkosten gerechnet werden kann (Brülisauer/Mühlemann in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Basel 2017, Art. 58 N 186).

bb) Bei verdeckten Gewinnausschüttungen handelt es sich um geldwerte Leistungen und Vorteile, die ohne entsprechende Gegenleistungen an Personen gewährt werden, die unmittelbar oder mittelbar mit der juristischen Person beteiligungsrechtliche Beziehungen haben. Dem Beteiligten oder einer diesem nahestehenden Person werden Leistungen — sei dies durch eigentliche Ausschüttungen oder Gewinnvorwegnahmen — erbracht, welche im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht gewährt würden (statt vieler: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 58 N 95 mit weiteren Hinweisen). Massgebend ist das sog. «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» bzw. der Drittvergleich, mit anderen Worten ist zu prüfen, wie gegenüber einem unbeteiligten Dritten gehandelt worden wäre (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 98). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen, wenn die Ausrichtung einer Leistung ohne angemessene Gegenleistung erfolgt, direkt oder indirekt ein Anteilsinhaber oder eine ihm nahestehende Person begünstigt wird und dies für die handelnden Organe erkennbar ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 99 mit Hinweis auf BGE 131 II 593 E. 5.1; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 222 mit weiteren Hinweisen). Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss wesentlich bzw. offensichtlich sein, d.h. die Gegenleistung des Dritten muss der Leistung der Gesellschaft in einem solchen Ausmass nicht entsprechen, dass die Gesellschaft von unbeteiligten Dritten in jedem Fall eine höhere Gegenleistung verlangen würde und dies nach den Marktverhältnissen auch tun könnte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N 102 mit weiteren Hinweisen; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 222 mit weiteren Hinweisen).

4. Die Steuerverwaltung ist grundsätzlich an die Buchhaltung einer Unternehmung gebunden, soweit sich diese als ordnungsgemäss erweist. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Die Rekurrentin führt nicht einbezahltes und gemäss eigener Aussage nicht einbringbares Aktienkapital in Höhe von CHF 70'000.00 in ihrer Bilanz. Damit hat sie entgegen besseren Wissens ein wertloses Aktivum in der Bilanz geführt, welches überdies dem Handelsregistereintrag widerspricht, wonach das Gesellschaftskapital voll liberiert ist. Dies lässt begründete Zweifel an der Ordnungsmässigkeit der Jahresrechnung aufkommen, insbesondere da diese Position 37 % der Bilanzsumme ausmacht. Daher durfte die Steuerverwaltung grundsätzlich von der Buchhaltung der Rekurrentin abweichen, soweit Aufwendungen nicht geschäftsmässig begründet sind. Ob die aufgerechneten Positionen sich als geschäftsmässig begründet erweisen, ist nachfolgend im Einzelnen zu prüfen.

5. a) Grundlage des aufgerechneten Zinses für ein Darlehen an einen Gesellschafter bildet ein Aktionärsdarlehen in Höhe von CHF 70'000.00. Die Rekurrentin hält dazu fest, ihr Aktionär Herr B. kümmere sich nicht mehr um die Gesellschaft. Den als Aktionärsdarlehen bezeichneten Betrag habe er nie von der Gesellschaft bezogen, tatsächlich seien die Gelder nie in der Gesellschaft vorhanden gewesen. Entsprechend könnten auch keine Zinsen auf dem Darlehen eingefordert werden. Eine Nachforderung sei infolge Verjährung nicht mehr möglich. Dem widerspricht der Eintrag im Handelsregister, wonach das Gesellschaftskapital voll liberiert ist. Folglich kann

die Gesellschaft kein "nicht einbezahltes Aktienkapital" bilanzieren. Daher ist diese Position als Aktionärsdarlehen zu qualifizieren. Dieses ist mindestens zum Satz von 0.25 % zu verzinsen (vgl. Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend steuerlich anerkannte Zinssätze 2017 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken vom 13. Februar 2017). Die fehlende Verzinsung stellt eine geldwerte Leistung dar, welche die Steuerverwaltung zu Recht aufgerechnet hat.

b) Ferner sind die Aufrechnungen bezüglich der Wohnung in A. umstritten. Die Rekurrentin führt an, die Wohnung in A. sei für betriebliche Zwecke angemietet worden. Ohne die Wohnung hätte jeweils ein Hotel gebucht werden müssen. Das Anmieten erscheine sinnvoll, praktisch und preiswerter. Der Aufwand sei somit geschäftsmässig begründet. Es könne ohnehin nicht entscheidend sein, ob ein Betrieb ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre oder dieser zweckmässig gewesen sei. Weiter führt die Rekurrentin aus, beim Kursleiter handle es sich nicht um einen ihrer Aktionäre, wovon die Steuerverwaltung anscheinend ausgehe. Aktionär der Gesellschaft sei der [in N.] wohnhafte Anwalt Herr B., welcher sich aber nicht um die Gesellschaft kümmere. Daher müssen die Wohnungskosten entweder als Betriebsaufwand oder als Lohnaufwand steuermindernd berücksichtigt werden.

c) Die Steuerverwaltung ist hingegen der Ansicht, dass die Anmietung einer 85 m² grossen Wohnung nicht wirtschaftlich sei. Zudem handle es sich bei Herrn C. um den wirtschaftlich Berechtigten der Rekurrentin. Die gemietete Wohnung sei teilweise privat genutzt, weshalb sie berechtigtweise einen Teil als private Nutzung aufgerechnet habe.

d) Gemäss der konstanten Rechtsprechung des Bundesgerichts ist jener Aufwand abzugsfähig, welcher mittelbar oder unmittelbar einem geschäftlichen bzw. unternehmerischen Zweck dient. Dabei genügt ein objektiver Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit bzw. die bloße Möglichkeit der Gewinnerzielung; der wirtschaftliche Nutzen und Erfolg ist nicht notwendig (vgl. Brülisauer/Mühlemann a.a.O., Art. 58 N 182 ff.). Die Steuerverwaltung hat daher grundsätzlich kein von der Rekurrentin eingegangenes Mietverhältnis zu beurteilen. Die Grösse des Mietobjekts oder ob mittels dieses Aufwands tatsächlich Gewinn erzielt wird, ist grundsätzlich unerheblich. Nicht geschäftsmässig begründet sind hingegen Aufwendungen zugunsten nahestehender Personen, denen keine adäquate Gegenleistung gegenübersteht. Da die Wohnung gemäss den vorliegenden Unterlagen hauptsächlich von Herrn C. genutzt wird, ist zunächst festzustellen, ob es sich bei ihm um eine nahestehende Person handelt. Den Akten ist zu entnehmen, dass Herr C. seine Buchrechte gegen ein Entgelt an die Gesellschaft übertragen hat. Gemäss Vertrag fallen die Rechte an den Büchern "[...]" und "[...]" zurück an den Autor, sofern die Rekurrentin liquidiert werden oder in Konkurs fallen oder sonstwie nicht weiter fortbestehen oder ihr Fortbestand in anderer Weise akut gefährdet sein sollte (vgl. Vernehmlassungsbeilage 14 und 15). Diese Klausel ist aussergewöhnlich, da die Buchrechte ohne Gegenleistung an den Autor zurückfallen, und würde zwischen unabhängigen Parteien so nicht geschlossen. Hinzu kommt, dass Herr C. gegenüber der Rekurrentin ein Kontokorrentguthaben in Höhe von CHF 10'628.88 hat. Auch dies entspricht nicht einem gewöhnlichen Geschäftsgebaren eines blossen Arbeitnehmers. Aufgrund dieser Umstände handelt es sich bei Herrn C. um eine nahestehende Person.

e) Das Anmieten der 85 m² grossen Wohnung anstelle eines Hotelzimmers liegt nicht im Interesse der Rekurrentin, sondern vielmehr in jenem des als Referent tätigen Arbeitnehmers und der Gesellschaft nahestehenden Herrn C. Eine Gegenleistung hierfür erhält die Rekurrentin nicht. Zudem wird die Wohnung teilweise privat genutzt. Eine Aufrechnung ist daher gerechtfertigt. Die Schätzung der Steuerverwaltung erscheint angemessen und ist aufgrund der Aktenlage nicht zu beanstanden. Es wäre an der Rekurrentin gewesen, einen allfälligen Gegenbeweis anzutreten. Entsprechend ist die Aufrechnung der Steuerverwaltung im Umfang von zwei Dritteln des Mietaufwandes für die Wohnung A. nicht zu beanstanden.

6. a) Die Rekurrentin hat in der Bilanz per 31. Dezember 2017 unter der Position "Mobile Sachanlagen Website" CHF 26'370.00 ausgewiesen. Sie nahm Abschreibungen für die Webseite in Hö-

he von CHF 2'950.00 vor. Diese wurden von der Steuerverwaltung aufgerechnet mit der Bemerkung, dass die im Jahr 2016 aktivierten "Anlagevermögen" von CHF 13'570.00 über den Geschäftsertrag verbucht worden seien, also keine Investitionen getätigt wurden, sondern künstlich Abschreibungssubstrat für die Zukunft gebildet worden sei. Die Position gelte daher per 1. Januar 2017 als steuerliche Negativreserve, welche aufgelöst würde, wenn Abschreibungen verbucht würden. Die Auflösung der steuerlichen Negativreserve im Jahr 2017 betrage CHF 2'950.00. Die Rekurrentin bringt gegen diese Aufrechnung vor, es handle sich bei den aktivierten Investitionen nicht um fiktive Aktiven. Die Rechnungen seien der Steuerverwaltung mit der Einsprache nachgewiesen worden. Die Aufrechnung sei daher unzulässig.

b) Die von der Rekurrentin eingereichten Belege datieren nicht aus dem Jahr 2016, sondern alle aus dem Jahr 2017. Die in Rechnung gestellten Arbeiten sind nicht aktivierungsfähig, da es sich grösstenteils um Marketing-Arbeiten und -Massnahmen, Webseitenpflege, Betreuung, Administration des WebSpaces sowie Remote-Support diverser PC-Systeme handelt. Damit qualifizieren die im Jahr 2016 aktivierten Positionen als Non-Valeurs und sind infolgedessen als negative versteuerte stille Reserve aufzuführen und die Abschreibungen in Höhe von CHF 2'950.00 sind als Teilauflösung dieser stillen Reserve zu qualifizieren und aufzurechnen. Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Buchführung der Rekurrentin nicht als ordnungsgemäss erweist. Entsprechend ist die Steuerverwaltung grundsätzlich berechtigt, Aufrechnungen vorzunehmen. Die Aufrechnung von Wohnkosten in Höhe von CHF 3'008.00, der Abschreibungen in Höhe von CHF 2'950.00 sowie nicht gutgeschriebener Zinserträge erfolgten mangels geschäftsmässiger Begründetheit zu Recht. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

8. [Kosten]

Beschluss:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. [...]
3. [...]