

## **SO\_GERICHTE SGSTA.2023.52 vom 2. April 2024**

SO Obergericht, 2024-04-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2023.52](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2023.52)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2023.52 du 2 avril 2024

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2023.52 del 2 aprile 2024

### **Volltext**

KSGE 2024 Nr. 12

12

Verfahren, Ermessensveranlagung

In casu keine ordnungsgemässe Rechnungslegung betreffend Kassenführung, Debitoren, angefangene Arbeiten, Warenlager, Guthaben gegenüber Gesellschafter und Margenrückgang.

StG § 149 Abs. 4

DBG Art. 132 Abs. 3

Urteil SGSTA.2023.52; BST.2023.47 vom 2. April 2024

Aus den Erwägungen:

2.1 Die Rekurrentin rügt vorab, das Steueramt habe trotz anderslautender Zusicherung die Steuererklärung am 28. Februar 2023 nach Ermessen vorgenommen und diese sodann auf den 9. März 2023 vordatiert.

2.2 Gemäss den Akten verpasste es die Rekurrentin, die Steuererklärung fristgemäss einzureichen. Aus dem aktenkundigen E-Mail-Verkehr geht hervor, dass die Vertreterin mit IT-Problemen zu kämpfen hatte und es daher zu Verzögerungen gekommen war. Hierfür zeigte das Steueramt Verständnis und sicherte am 28. Februar 2023 per E-Mail zu, bis am Folgetag mit dem Erstellen der Steuererklärung zuzuwarten. Die Steuererklärung traf jedoch am 1. März 2023 nach wie vor nicht ein, sondern erreichte das Steueramt erst am 2. März 2023. Dabei kann es durchaus sein, dass es zu Übermittlungsverzögerungen gekommen ist. Dies ändert aber nichts daran, dass die Rekurrentin, resp. die Vertreterin, die Steuererklärung nicht vereinbarungsgemäss am 1. März 2023 während der Bürozeiten einreichte, sondern diese ■ wie sie selbst ausführt ■ erst am 1. März 2023 am späten Abend eingereicht wurde. Zudem kam es offenbar noch zu Übermittlungsfehlern, so dass die Steuererklärung schliesslich erst am 2. März 2023 beim Steueramt eintraf. So oder anders war die Rekurrentin mit der Einreichung der Steuererklärung zu spät. Dass das Steueramt die Veranlagung trotzdem per 28. Februar 2023 vorgenommen hat, ist zwar nicht korrekt, angesichts dessen, dass die Steuererklärung jedoch klarerweise zu spät eingereicht wurde, indes nicht zu beanstanden.

2.3 Schliesslich ist noch auf den Umstand der Vordatierung einzugehen. Die umstrittene Veranlagung wurde am 28. Februar 2023 vorgenommen und eröffnet, datiert indes vom 9. März 2023. Es ist bekannt, dass das Steueramt Veranlagungen teilweise vor dem aufgedruckten Veranlagungstermin verschickt. Das Steuergericht erachtet diese Praxis als problematisch und hat sie auch schon mehrfach gerügt, weil sie rechtsunkundige

Steuerpflichtige über die Rechtsmittelfrist verwirren kann; daher ist eine solche Falschdatierung als behördliche Fehlleistung anzusehen (KSGE 2022 Nr. 5 E. 5.4 und 2021 Nr. 15 E. 7.3). Vorliegend gilt es indes festzuhalten, dass der Rekurrentin dadurch keine rechtlichen Nachteile entstanden sind und solche auch nicht geltend gemacht werden.

3.1 Ist die Vorinstanz wie vorliegend auf eine Einsprache nicht eingetreten, bleibt es dem Steuergericht grundsätzlich verwehrt, im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens eine materielle Prüfung des Sachverhalts vorzunehmen. Vielmehr hat sich das Gericht einzig mit der Prüfung des Nichteintretensentscheids der Vorinstanz zu begnügen. Stellt sich in diesem Rahmen heraus, dass auf eine Einsprache einzutreten gewesen wäre, sind die Akten zur Durchführung des ordentlichen Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen. Wurde zurecht nicht auf eine Einsprache eingetreten, kann das Einspracheverfahren nicht über die Rechtsmittel zum Steuergericht verlagert werden. Es ist daher nachfolgend zu prüfen, ob der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz zu beanstanden ist oder nicht (vgl. zum Ganzen RICHNER et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 140 N 44).

3.2 In seinem Einspracheentscheid vom 20. Oktober 2023 hält das Steueramt fest, es fehle der Rechnungslegung an der formellen und materiellen Ordnungsmässigkeit. Im Folgenden wird auf die einzelnen, vom Steueramt vorgebrachten Punkte sowie die Argumentation der Rekurrentin eingegangen:

#### A. Kassenführung

a) Das Steueramt führt aus, es fehle hier an der Tagfertigkeit und der wahrheitsgetreuen Aufzeichnung. So seien über das ganze Jahr hinweg keine Bareingänge registriert worden, was in der Folge zu einem permanenten Minussaldo geführt habe, der per Ende Jahr auf über CHF 72'000 aufgelaufen sei. Mit Datum vom 31. Dezember 2021 sei mittels einer Buchung von CHF 72'150 über das Darlehenskonto des Gesellschafters der Saldo ausgeglichen worden, so dass das Kassenkonto am Ende der Rechnungslegungsperiode ein Aktivsaldo von CHF 8.10 aufgewiesen habe. Es fehle damit an der Vollständigkeit bzw. seien die Aufzeichnungen nicht lückenlos erfolgt.

b) Die Rekurrentin entgegnet, das Kassenbuch sei ausgabenseitig ordnungsgemäss geführt worden und die Verbuchungen selbst für Laien nachvollziehbar. Die Verbuchungsmethode habe wirtschaftliche Gründe. Bareinnahmen habe es keine gegeben, weshalb die Erfassung der Ausgaben korrekt sei. Die Überträge/Bankbezüge könnten lückenlos über das Kontokorrent nachgewiesen werden. Alternativ könne auch sämtlicher Barverkehr direkt über das Darlehenskonto des Gesellschafters verbucht werden, an der Grundlage ändere dies nichts. Die Aussagen des Steueramtes seien nicht korrekt und haltlos.

c) Was die Rekurrentin ausführen lässt, vermag nicht zu überzeugen. Eine Kassenbuchhaltung bildet den Mindestumfang jeder Buchhaltung. Selbst für Kleinunternehmen besteht gemäss Art. 957 Abs. 2 OR die Mindestanforderung einer einfachen Buchhaltung, d.h., über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch zu führen. Das Konto «Kasse» zählt zu den aktiven Bestandskonten und hat den Bargeldbestand der Gesellschaft aufzuzeigen. Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollten täglich erfasst werden («Tagfertigkeit»), wobei die dazugehörigen Belege die Buchungsdokumentation bilden und ebenfalls abzulegen sind. Es liegt auf der Hand, dass das Kassenkonto nie negativ sein kann (und auch nicht sein darf), da es keine negativen Bargeldbestände gibt. Ferner ist das Führen eines Kassenbuches als

Excel-Tabelle nicht erlaubt, weil Zeilen sowie Texte und Beträge spurlos geändert werden können und es damit am Beweis der Lückenlosigkeit fehlt.

Vorliegend wurde das Kassenbuch lediglich in einer Excel-Tabelle geführt. Zudem wurden das ganze Jahr über Ausgaben verbucht, ohne dass irgendwelche Einnahmen gemacht worden wären. Belege sind keine vorhanden, welche die Transaktionen nachvollziehbar machen würden. Offenbar wurden demnach das ganze Jahr über Transaktionen über das Kassenkonto getätigt, ohne dass der entsprechende Bargeldbestand vorhanden gewesen oder die Ausgaben ausgeglichen worden wären. Dies gesteht die Rekurrentin denn auch selber ein, wenn sie ausführen lässt, es seien das ganze Jahr über gar keine Bareinnahmen erfolgt resp. zu verbuchen gewesen. Der negative Saldo von über CHF 72'000 ■ der buchhalterisch, wie bereits erwähnt, in der Kasse gar nicht vorkommen dürfte ■ wurde sodann Ende Jahr mittels Darlehen ausgeglichen. Sämtliche Transaktionen sind damit per se nicht nachvollziehbar, womit das Kassenbuch weder in formeller noch in materieller Hinsicht den Anforderungen an eine ordnungsgemäss geführte Kasse entspricht.

#### B. Debitoren / angefangene Arbeiten

a) Das Steueramt hält fest, der Debitorenstand per 31. Dezember 2021 von CHF 5'341.40 sei nicht auf der «Offenpostenliste» dokumentiert und erscheine im Vergleich zum verbuchten Bruttoerlös von CHF 410'668.57 sehr tief, zumal auch in Bezug auf die angefangenen, noch nicht abgerechneten Aufträge auf den 31. Dezember 2021 keine detaillierten Angaben gemacht werden könnten. Eine detaillierte Aufstellung resp. Inventarisierung sei diesbezüglich nicht vorgelegt worden. Dies sei ein weiteres Indiz dafür, dass es in Bezug auf die Abgrenzung des Umsatzes an der Vollständigkeit fehle.

b) Die Rekurrentin führt hierzu aus, der Debitorenstand basiere auf den offenen Kundenrechnungen per 31. Dezember 2022 (recte: 2021). Weshalb der Debitorenstand in Relation zum Umsatz gesetzt werde, erschliesse sich nicht. Die Rekurrentin habe mit Ausnahme des Jahres 2020 auch in den Vorjahren stets sehr tiefe Debitorenstände gehabt. Zudem seien bis zum Jahr 2020 keine angefangenen Arbeiten aufgeführt resp. aufgenommen und verbucht worden. Die angefangenen Arbeiten seien aufgrund der Zahlungseingänge im Jahr 2022 geschätzt worden. Es handle sich um einen Einmannbetrieb, wobei nicht für jedes Projekt eine POC-Methode («Percentage-of-Completion-Methode») angewendet werde.

c) Gemäss Buchhaltung hat die Rekurrentin per Ende Jahr einen Bruttoerlös von über CHF 400'000 erzielt, wobei lediglich CHF 5'341.40 an offenen Forderungen verbucht worden sind. Wie die Rekurrentin selber ausführt, handelt es sich vorliegend um einen Einmannbetrieb. Angesichts dessen vermag der erzielte Umsatz von über CHF 400'000 doch zu erstaunen und steht denn auch in keinem nachvollziehbaren Vergleich zum sehr tiefen Debitorenstand von rund CHF 5'300. Kommt hinzu, dass der Debitorenstand nicht ordnungsgemäss auf der «Offenpostenliste» aufgeführt ist und damit wiederum nicht nachvollziehbar ist. Bezüglich der begonnenen, noch nicht abgerechneten Aufträge besteht nur eine Schätzung von pauschal CHF 10'000. Es mag sein, dass diese Schätzung anhand der Zahlungseingänge im Jahr 2022 vorgenommen wurde. Dies ändert aber nichts daran, dass anhand dieser Schätzung ebenfalls keine Rückschlüsse auf Vollständigkeit gemacht werden können. Daher fehlt es auch in diesem Punkt an der formellen wie auch materiellen Ordnungsmässigkeit. Die wenig erläuternden Ausführungen der Rekurrentin vermögen an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

### C. Warenlager

a) Das Steueramt verweist auf den Umstand, dass offenbar ein Warenlager geführt wird, das in der Buchhaltung nicht erscheint. Entgegen der Argumentation der Rekurrentin sei nicht davon auszugehen, dass es sich dabei lediglich um vernachlässigbare Hilfsmaterialien wie Schrauben und Muffen handle.

b) Die Rekurrentin macht hierzu geltend, es sei in den vergangenen Jahren nie ein Warenlager verbucht worden. Es handle sich vorliegend um einen Kleinstbetrieb. Das Warenlager bestehe ausschliesslich aus Hilfsmaterialien, die wertmässig vernachlässigbar seien.

c) Die Rekurrentin reicht zwar Bilder des Warenlagers ein und darauf ist unter anderem offenbar ein Schraubenlager zu erkennen. Hinzu kommen jedoch noch diverse weitere Gerätschaften und Materialien. Die Rekurrentin reichte wiederum keine Belege ein und belegte dementsprechend insbesondere ihre Behauptung, es handle sich dabei lediglich um wertmässig vernachlässigbares Hilfsmaterial, nicht schlüssig. Zudem fehlt das Warenlager so oder anders in der Bilanz.

### D. Guthaben gegenüber Gesellschafter

a) Das Steueramt verweist auf den Umstand, dass gegenüber dem Gesellschafter auf den 31. Dezember 2021 ein Darlehensguthaben von CHF 30'000 sowie ein Kontokorrentguthaben in der Höhe von CHF 40'085 bilanziert worden sei, was nicht nur gegen die Einlagerückgewähr im Sinne von Art. 793 Abs. 2 OR verstosse, sondern auch dem Drittvergleich nicht standhalte. Einem unabhängigen Dritten wären aufgrund des vorliegenden Bilanzbildes weder ein Kontokorrent- noch ein Darlehenskredit in der Höhe von über CHF 70'000 zu diesen Konditionen gewährt worden, zumal der Gesellschafter nicht über die notwendige Bonität verfüge. Des Weiteren seien die beiden Guthaben gegenüber dem Gesellschafter gemäss vorliegender Aktenlage nicht verzinst worden, obwohl in der privaten Steuerdeklaration ein Zinsaufwand von jeweils CHF 300 geltend gemacht werde, was einer Verzinsung von 0.75 bis 1.00% entspreche.

b) Die Rekurrentin wendet ein, die Saldi hätten im fast gleichen Umfang bereits in den Vorjahren bestanden. Das Darlehen sei zudem ordnungsgemäss mit 1.00% verzinst worden. Die Darlehen würden in den Jahren 2022 und 2023 über Lohnbezüge und/oder Dividendenausschüttungen zurückgeführt werden.

c) Handelsrechtlich kann ein (simuliertes) Darlehen gegen das sogenannte Verbot der Einlagenrückgewähr verstossen. Der Aktionär darf das einbezahlte Aktienkapital weder direkt noch indirekt von der Gesellschaft zurückfordern (Art. 680 Abs. 2 OR, «Verbot der Einlagenrückgewähr»). Die Gewährung eines Darlehens an den Aktionär kann faktisch zur Rückzahlung des Aktienkapitals führen. Darlehen können vor allem dann einen Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr darstellen, wenn sie nicht zu Drittbedingungen ausgerichtet wurden. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung müssen das gesamte Aktien- bzw. Partizipationsschein-Kapital und die allgemeinen Reserven, die Aufwertungsreserven und die Reserven für eigene Aktien unter diesem Gesichtspunkt als gesperrt betrachtet werden. Hingegen dürfen Bilanzgewinn und die frei verfügbaren Reserven grundsätzlich ausgeschüttet werden. Forderungen aller Art gegenüber Aktionären und nahestehenden Personen, die gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstossen, sind als faktische Dividendenausschüttungen unter dem Gesichtspunkt des Verbots der Einlagerückgewähr zu

betrachten. Der maximal ausschüttbare Dividendenbetrag wird um ein simuliertes Aktionärsdarlehen reduziert (vgl. Urteil des Bundesgerichts 4A\_138/2014 vom 16. Oktober 2014). Verstösst ein simuliertes Aktionärsdarlehen gegen das Verbot der Einlagerückgewähr, führt dies grundsätzlich zur Nichtigkeit des Darlehensvertrags und zur Rückzahlungspflicht im Sinne einer Liberierungspflicht des betroffenen Aktionärs. Zudem muss die Revisionsstelle in ihrem Bericht an die Generalversammlung auf den Verstoss gegen Art. 680 Abs. 2 OR hinweisen.

Die Einwände der Rekurrentin vermögen nichts daran zu ändern, dass gegenüber dem Gesellschafter ein Darlehen resp. eine Forderung von über CHF 70'000 besteht, was handelsrechtlich nicht korrekt ist und gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstösst. Kommt hinzu, dass der Gesellschafter gemäss Ausführungen in der Stellungnahme die Forderungen mittels Dividendenausschüttung und Lohnbezüge zurückzuzahlen gedenkt, was ebenfalls dafürspricht, dass er nicht über die Bonität verfügt oder verfügte, die es gerechtfertigt hätte, einen Darlehens- und einen Kontokorrentkredit in diesem Umfang zu gewähren. Damit hält die Vergabe des Kredites auch dem Drittvergleich nicht stand. Zwar ist dies kein Grund, nicht auf die Einsprache einzutreten, zeigt aber abermals auf, dass es der Buchhaltung resp. der Rekurrentin an der notwendigen Ordnungsmässigkeit fehlt.

#### E. Margenrückgang

a) Das Steueramt führt aus, in den ersten beiden Geschäftsjahren habe die Rechnungslegung jeweils mit Bruttogewinnmargen von 61.7% und 68.1% abgeschlossen. Im Rechnungsjahr 2021 sei eine Bruttogewinnmarge in der Höhe von 31.2% ausgewiesen worden. Die Begründung der Rekurrentin vermag diesen massiven Rückgang nicht schlüssig zu erklären. Es fehle am substanziellen Nachweis in Form von Berechnungen und einem belegmässigen Nachweis. Unter Umständen sei der Margenrückgang auch auf den Umbau der Privatliegenschaft zurückzuführen, welcher durch die Rekurrentin getätigt worden sei. Der diesbezüglich vereinnahmte Ertrag beruhe auf Rechnungsstellungen, deren Fakturierungsgrundlage nicht vollumfänglich dem Drittvergleich standhalten dürfte, was wiederum die Qualifikation nach einer geldwerten Leistung gegenüber dem Gesellschafter rechtfertige, da die Rekurrentin eine unterpreisige Leistungserbringung an einen «Nahestehenden» resp. den Gesellschafter erbracht habe. Eine Schwankung der Bruttogewinnmarge sei in der Haustechnikbranche durchaus keine Seltenheit. Ein Margenabfall von 68.1% auf 32.2% entbehre jedoch jeglicher Grundlage.

b) Die Rekurrentin führt hierzu aus, die Marge betrage ■ vor dem Aufwand für Drittleistungen ■ 51.2%, was angesichts des Umstandes von COVID 19 sowie des privaten Umbaus vertretbar sei. Im Jahr 2022 habe es einen grossen Umsatzsprung gegeben, welcher auch darauf zurückzuführen sei, dass Aufträge über Drittanbieter abgewickelt worden seien, wobei die Marge in diesen Fällen sehr tief sei.

c) Die Marge hat sich von 68.1% aus dem Vorjahr auf 32.2% im Jahr 2021 sozusagen halbiert. Auch wenn die COVID 19-Situation und damit einhergehend zwecks Kundensicherung die Weitervergabe von Aufträgen an Drittanbieter nachvollziehbarerweise zur Senkung der Marge beigetragen haben können, vermag dies den vorliegend massiven Margenrückgang nicht zu erklären. Auch die Rekurrentin legt diesen Umstand nicht schlüssig dar. Denkbar ist dabei durchaus ■ wie auch das Steueramt dafürhält ■ dass der Rückgang mit den Arbeiten für das Eigenheim zu erklären ist, die zu günstig resp. nicht drittvergleichskonform abgerechnet worden sind. Schliesslich fehlt es

von Seiten der Rekurrentin am substanziellen Nachweis in Form von Berechnungen und/oder belegmässigen Nachweisen. Auch diesbezüglich ist die Rechnungslegung demgemäss lückenhaft und kann nicht nachvollzogen werden.

Schliesslich moniert das Steueramt den geltend gemachten Steueraufwand, der zu hoch berechnet worden ist. Die Rekurrentin geht indes gemäss ihren Ausführungen von anderen Tatsachen aus. Da nicht entscheidrelevant, ist darauf nicht weiter einzugehen.

3.3 Demgemäss gilt es festzuhalten, dass mit Blick auf die vorherigen Ausführungen vorliegend weder in formeller noch in materieller Hinsicht von einer ordnungsgemässen Rechnungslegung gesprochen werden kann. Zusammenfassend ist demnach nicht zu beanstanden, dass das Steueramt eine Aufrechnung nach Ermessen vorgenommen hat, die im Vergleich mit den Vorjahren überdies ohne Weiteres angemessen erscheint. Der Rekurrentin ist es letztlich weder mit den eingereichten Unterlagen noch mit ihren Ausführungen gelungen, die offensichtliche Unrichtigkeit der genannten Ermessensveranlagung darzulegen, so dass das Steueramt zurecht nicht auf die Einsprache eingetreten ist. Rekurs und Beschwerde erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.