



**Urteil vom 17. Oktober 2025 (530 25 16)**

---

**Geldwerte Leistungen / Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen**

**Besetzung** Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller (Ref.),  
Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin i.V. A. Friesecke

**Parteien** **A.\_\_\_\_\_ GmbH**, vertreten durch ISC GmbH, Jonas Brem, Bänd-  
flisacker 3, 6285 Retschwil

**Beschwerdeführerin**

gegen

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

**Beschwerdegegnerin**

**betreffend** **Direkte Bundessteuer 2020 bis 2022**

## Sachverhalt:

### A.

Die A.\_\_\_\_ GmbH mit Sitz in B.\_\_\_\_ (während 2020 bis 2022 Sitz in C.\_\_\_\_) wurde im Jahr 2014 gegründet. Gesellschafter sind D.\_\_\_\_ (Anteil 90 %) und E.\_\_\_\_ (Anteil 10 %). Die Gesellschaft bezweckt gemäss Handelsregistereintrag primär Dienstleistungen auf dem Gebiet der Haustechnik.

Mit Revisionsbericht (Steuerjahre 2020 - 2022) vom 23. Mai 2024 hielt die Steuerverwaltung zur Buchhaltung der Gesellschaft im Allgemeinen fest, es seien zu den privaten Lebenshaltungskosten zählende Aufwendungen dem Geschäft belastet, periodenfremde Aufwendungen aus den Vorjahren verbucht, Aufwendungen auf den falschen Konten erfasst und Aufwendungen ungenügend dokumentiert worden. Zudem seien gewisse Kreditorenrechnungen nicht mehr auffindbar gewesen. Zu den einzelnen Aufrechnungen hielt sie u.a. fest: Im Jahr 2020 seien Einkäufe in Höhe von CHF 15'000.- und im Jahr 2021 Einkäufe von CHF 5'000.- aktiviert worden ohne entsprechende Nachweise; Gegenkonto sei jeweils das Kontokorrent D.\_\_\_\_ gewesen. Entsprechend rechnete die Steuerverwaltung die beiden Beträge als geldwerte Leistung auf. Im Jahr 2021 seien zwei Whiskey-Fässer und ein Balsamico-Fass gekauft und unter «Vorräte Handelswaren» mit CHF 26'066.85 bilanziert worden; mangels geschäftlichen Zusammenhangs rechnete die Steuerverwaltung den Betrag als geldwerte Leistung auf. Des Weiteren sei eine Vespa GTR 125 im Wert von CHF 13'500.- plus Zubehör angeschafft worden, welche dem Privatvermögen zuzuweisen und als geldwerte Leistung aufzurechnen sei. Ferner seien im Jahr 2021 CHF 20'000.- mit dem Buchungstext «Rückstellung Bonus nicht bezogen - Deklaration Bezugsjahr» erfasst worden; Gegenkonto sei das Konto «Löhne». Aufgrund der Buchung auf das Kontokorrent D.\_\_\_\_ sei das Geld D.\_\_\_\_ zugeflossen; zudem sei der Bonus nicht auf dem Lohnausweis aufgeführt. In der Folge rechnete die Steuerverwaltung den Betrag von CHF 20'000.- als geldwerte Leistung auf. Alsdann seien in den Jahren 2020 bis 2022 jährlich CHF 18'000.- auf dem Konto «Mietzins Fabrik» ausgewiesen worden. Trotz mehrmaliger Nachfrage nach einem Mietvertrag seien keine Unterlagen eingereicht worden. Ausnahmsweise würde die Steuerverwaltung einen jährlichen Betrag von CHF 6'000.- für ein Lager akzeptieren und CHF 12'000.- als geldwerte Leistung aufrechnen. Auf dem Konto «Lizenzen und Wartung» im Jahr 2021 sei eine Rechnung von «F.\_\_\_\_» für die Lagerung von Balsamicofässern von CHF 3'714.- erfasst worden, welche mangels geschäftlichen Zusammenhangs als geldwerte Leistung aufgerechnet werde. Der mit Buchungstext «Umlage Bezüge nach Rücksprache mit D.\_\_\_\_» verbuchte Aufwand von CHF 13'750.- auf dem Konto «Materialeinkauf» werde mangels entsprechenden Nachweises als geldwerte Leistung aufgerechnet. Sodann liege für die Verbuchung von CHF 15'000.- auf dem Konto «Materialeinkauf» kein Beleg vor, weshalb der Betrag ebenfalls als geldwerte Leistung aufgerechnet werde. Schliesslich sei aufgrund Mängel in der Buchhaltung eine Überprüfung der Ausgaben der Konten «Spesen, Kundenbetreuung und Kundengeschenke» unmöglich, entgegenkommend werde ein Verpflegungsabzug in Höhe von CHF 3'200.- zugelassen. Nicht dokumentierte Ausgaben würden steuerlich aufgerechnet werden.

Auf Grundlage des Revisionsberichts hat die Steuerverwaltung die direkte Bundessteuer in den Veranlagungsverfügungen vom 27. Juni 2024 im Jahr 2020 auf CHF 7'619.30, im Jahr 2021 auf CHF 7'757.70 und im Jahr 2022 auf CHF 2'754.10 festgelegt.

## **B.**

Mit Schreiben vom 20. Juni 2024 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Einsprache. Dabei beanstandete sie unter anderem die Aufrechnung der Einkäufe als geldwerte Leistung. D.\_\_\_\_ habe in den revidierten Jahren regelmässig aus eigenen Mitteln Material eingekauft, es aber leider versäumt entsprechende Belege aufzubewahren. Die vorgenommenen Buchungen seien erfolgsneutral (Vorräte / Kontokorrent) verbucht worden und dürften bei Nicht-Akzeptierung nicht erfolgswirksam aufgelöst werden. Die Balsamico- und Whiskey Fässer würden über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren gelagert und die Fässer danach entweder zu einem Mehrwert verkauft oder dem Kunden ausgehändigt; hierbei liege ein geschäftlicher Zusammenhang vor, da die abgefüllten Produkte als persönliche Kundengeschenke genutzt werden könnten. Im Zusammenhang mit der Rechnung «F.\_\_\_\_» für die Lagerung der Fässer hielt die Vertreterin fest, dass es aufgrund der damaligen Lage unmöglich gewesen sei, die Fässer zu verkaufen. Daher sei das Angebot unterbreitet worden, diese gegen einen Aufpreis einzulagern, was angenommen worden sei. Die Vespa GTR 125 werde im Schaufenster der Pflichtigen genutzt und sei somit geschäftlich begründet. Der Bonus in Höhe von CHF 20'000.– sei nicht bezogen worden, sondern via Kontokorrent von D.\_\_\_\_ als Anspruch zurückgestellt worden. Die Pflichtige habe neben Büroräumlichkeiten ein Lager sowie eine Werkstatt. Die Miete sei zwischenzeitlich durch die G.\_\_\_\_ AG abgerechnet worden. Die verbuchten Mieten von monatlich CHF 1'800.– seien nachvollziehbar. In Bezug auf die Spesen von Familienmitgliedern sei anzumerken, dass E.\_\_\_\_ nicht nur Gesellschafterin, sondern auch Kundin der A.\_\_\_\_ GmbH sei. Spesen, die in ihrem Beisein oder für sie generiert wurden, seien nicht vollständig zu streichen.

Mit Entscheid vom 15. Mai 2025 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und verwies für die steuerlichen Korrekturen grundsätzlich auf den Revisionsbericht vom 23. Mai 2024. Bezüglich den im Beschwerdeverfahren nach wie vor relevanten Punkten hielt die Steuerverwaltung im Wesentlichen fest:

- Konto 1200 «Vorräte Handelswaren» (Aktivierung von Einkäufen): Bei einer ordnungsgemässen Buchführung müssten zu sämtlichen Buchungen aussagekräftige Belege als Nachweis für die Korrektheit der Buchung vorliegen, was bei der vorliegenden Buchung nicht der Fall sei. Die angeblich durch die Pflichtige getätigten Einkäufe könnten nicht als Vermögenszugang zu Gunsten der Pflichtigen nachgewiesen werden. Die in diesem Zusammenhang verbuchte Gutschrift zu Gunsten des Gesellschafters D.\_\_\_\_ führe somit zu einer Entreichung der Pflichtigen und stelle eine geldwerte Leistung an ihren Gesellschafter dar. An den Aufrechnungen von CHF 15'000.– und CHF 5'000.– werde festgehalten und die Einsprache in diesem Punkt abgewiesen.
- Konto 1200 «Vorräte Handelswaren» (Whiskey- und Balsamicofässer): Die Rechnungen für den Erwerb der Whiskey- und Balsamicofässer im Jahr 2021 würden auf die Pflichtige lauten. Ferner bestehe für ein Balsamico-Fass eine Rechnung der «F.\_\_\_\_» vom 23. September 2021 für eine Verlängerung der Einlagerung des Fasses für weitere fünf Jahre. Per 31. Dezember 2022 weise das Konto 1200 «Vorräte Handelswaren» einen unverän-

derten Buchwert und keine Kontobewegungen für das Jahr 2022 aus. Somit sei davon auszugehen, dass die Fässer weiterhin im Eigentum der Pflichtigen stehen. Folglich habe in den zu beurteilenden Steuerperioden keine private Verwendung der Fässer stattgefunden. Auf die Aufrechnung einer geldwerten Leistung von CHF 26'066.85 bezüglich der Fässer im Jahr 2021 werde verzichtet und die Einsprache in diesem Punkt gutgeheissen.

- Konto 1530 «Fahrzeuge» (Vespa und Zubehör): Die Anschaffung der Vespa in Höhe von CHF 13'500.– sei im Revisionsbericht als geldwerte Leistung qualifiziert worden. Das Argument, die Vespa sei geschäftlich begründet, weil sie im Schaufenster der Pflichtigen genutzt werde, sei nicht überzeugend. In den relevanten Jahren 2020 bis 2022 habe die Pflichtige ihren Sitz in einem Wohnhaus an der X.\_\_\_\_ strasse 7 in C.\_\_\_\_ gehabt. Nachweise für eine geschäftliche Nutzung der Vespa in einem Schaufenster in dieser Liegenschaft seien nicht eingereicht worden, auch sei kein Zusammenhang mit dem Geschäftszweck der Pflichtigen ersichtlich. Als Beleg für die Verbuchung des Zugangs der Vespa liege lediglich eine Bescheinigung der erfolgten Zahlung vor, nicht jedoch ein Kaufvertrag. Auf dem Beleg sei ferner ein Vermerk über die vorgenommene Verbuchung auf den Konti 1530 «Fahrzeuge» (Verbuchung im Soll) und 2850 «Kontokorrent D.\_\_\_\_» (Verbuchung im Haben) angebracht worden. Die Verbuchung lasse darauf schliessen, dass D.\_\_\_\_ die Zahlung privat für die Pflichtige vorgenommen habe, weshalb die Pflichtige ihm diesen Betrag auf dem «Kontokorrent D.\_\_\_\_» gutgeschrieben habe. Es handle es sich beim verbuchten Zugang der Vespa um einen geschäftsmässig nicht begründeten Vorgang; gleiches gelte für das Zubehör. Aufgrund der Verbuchung des Zugangs über das «Kontokorrent D.\_\_\_\_» und der hierdurch erfolgten Zunahme der Verbindlichkeiten der Pflichtigen gegenüber ihrem Gesellschafter resultiere ein entsprechender Zufluss an ihn. Daher qualifizierte die Steuerverwaltung den Betrag von CHF 13'500.– für die Vespa sowie den Betrag von CHF 1'717.75 für das Zubehör (H.\_\_\_\_ GmbH) als geldwerte Leistung an den Gesellschafter D.\_\_\_\_ und wies die Einsprache in diesem Punkt ab.
- Konto 2850 «Kontokorrent D.\_\_\_\_»: Hätte der Bonus in Höhe von CHF 20'000.–, wie in der Einsprache vorgebracht, lediglich zurückgestellt und nicht bezogen werden sollen, wäre zwingend eine Buchung auf einem Rückstellungskonto erforderlich gewesen. Die Einsprachebegründung lasse darauf schliessen, dass D.\_\_\_\_ (noch) kein Anspruch auf einen Bonus zugestanden habe. Dass ihm der Bonus dennoch via Kontokorrent D.\_\_\_\_ im 2021 gutgeschrieben worden sei, lasse sich nur im Beteiligungsverhältnis begründen. Der Bonus gelte mit Erfassung auf dem Kontokorrent D.\_\_\_\_ als zugeflossen. An der Aufrechnung von CHF 20'000.– und der Qualifikation als geldwerte Leistung an D.\_\_\_\_ werde festgehalten und die Einsprache in diesem Punkt abgewiesen.
- Konto 6000 «Mietzins Fabrik»: Die in der Einsprache eingereichte Beispielsrechnung für die Miete von Büro- und Lagerraum über CHF 1'937.20 beziehe sich einerseits auf einen anderen Vermieter (G.\_\_\_\_ AG) und andererseits auf eine andere Periode (Juli 2024) und könne somit nicht als Nachweis für den verbuchten Mietaufwand in den Jahren 2020 bis 2022 dienen. Der im Rahmen der Veranlagung akzeptierte Mietaufwand von CHF 6'000.– stelle ein Entgegenkommen der Steuerverwaltung dar. An der in der Veranlagung vorgenommenen Aufrechnung von CHF 12'000.– p.a. werde festgehalten und der diesbezügliche Antrag in der Einsprache abgewiesen. Allerdings werde diese Aufrechnung «lediglich» als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand behandelt und somit auf eine Qualifikation als geldwerte Leistung verzichtet.

- Konto 6570 «F. \_\_\_\_»: Hinsichtlich der als Aufwand verbuchten Rechnung über CHF 3'714.– von «F. \_\_\_\_» sei – wie bereits ausgeführt – keine private Verwendung der Balsamicofässer festgestellt worden. Daher sei auf die Aufrechnung und Qualifikation als geldwerte Leistung der im Jahr 2021 verbuchten Rechnung von «F. \_\_\_\_» für die Lagerung von Balsamicofässern von CHF 3'714.– zu verzichten und der diesbezügliche Antrag in der Einsprache gutzuheissen.
- Konto 4000 «Materialeinkauf»: Infolge der Verbuchung der Position «Umlage Bezüge nach Rücksprache mit D. \_\_\_\_» über CHF 13'750.– auf dem Gegenkonto 2850 «Kontokorrent D. \_\_\_\_» im Haben werde an der Qualifikation als geldwerte Leistung festgehalten. Bei der aufgerechneten Position «Umlage Barbezüge» über CHF 15'000.– (verbucht auf Gegenkonto 1000 «Kasse») werde aufgrund fehlender Belege an der Aufrechnung im Sinne von geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen festgehalten, jedoch werde auf die Qualifikation als geldwerte Leistung verzichtet.
- Konto 6640 bis 6643 «Spesen, Kundenbetreuung und Kundengeschenke»: Anlässlich der Revision sei für die Position «Spesen» und «Kundenbetreuung» jeweils ein Pauschalbetrag von CHF 3'200.– p.a. in Analogie zum Verpflegungsabzug bei unselbständig Erwerbenden als geschäftsmässig begründet akzeptiert worden. Die Argumentation, dass E. \_\_\_\_ nicht nur Gesellschafterin, sondern auch Kundin sei, vermöge nicht zu überzeugen und habe nichts mit den festgestellten Mängeln der verbuchten Spesen zu tun. Auf die Aufrechnung der Differenz zum bereits durch die Pflichtige berücksichtigten und verbuchten (tieferen) Privatanteil «Betreuung und Spesen» als geldwerte Leistung werde nun verzichtet. An den aufgerechneten Positionen auf dem Konto Kundengeschenke werde hingegen festgehalten.

### C.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2025 erhebt die Vertreterin Beschwerde und führt im Wesentlichen aus:

- Konto 1200 «Vorräte Handelswaren» (Aktivierung von Einkäufen): Der Gesellschafter D. \_\_\_\_ habe in den Anfangsjahren Inventuren von sich im Konkurs befindenden Firmen aufgekauft und aus eigenen Mitteln finanziert. Ordentliche Belege gebe es dazu nicht. Der grobe Umfang und die Existenz des umfangreichen Lagers könne nur mittels Momentaufnahmen belegt werden. Die Aussage, dass die vorgenommene Bilanzbuchung (Aktivierung Inventur aus Kontokorrent Gesellschafter) eine Enteignung der GmbH darstelle, werde beanstandet; das Inventar sei physisch vorhanden und werde täglich gebraucht. Auf die Aufrechnung als geldwerte Leistung sei zu verzichten.
- Konto 1530 «Fahrzeuge» (Vespa und Zubehör): Die Vespa sei in den betroffenen Jahren (auch weiterhin) ausschliesslich als Dekoration genutzt und nicht eingelöst worden. Eine geschäftsmässige Begründung für die Art und Weise der Dekoration sei in diesem Fall irrelevant. Ein Kaufvertrag sei nicht erstellt worden. Die Verkäuferschaft sei eine Privatperson, welche das Fahrzeug anhand der Quittung mittels Barzahlung an D. \_\_\_\_ verkauft habe. Der Kauf der Vespa sowie des Zubehöres sei als geschäftlich begründeter Vorgang zu behandeln und auf die geldwerte Leistung an D. \_\_\_\_ sei zu verzichten.
- Konto 2850 «Kontokorrent D. \_\_\_\_»: Die Rückstellung des nicht bezogenen Lohnes von D. \_\_\_\_ im Jahr 2021 sei nicht als steuerbarer Reingewinn aufzurechnen. Das Konto 2850 sei ein Passivkonto, welches als langfristige Forderung betrachtet werde. Das ordentliche

Konto der Transitorischen Passiven mit Kontonummer 2300 werde für nicht-personelle Aufwände genutzt. In der Bilanz würden ja auch einzelne Durchlaufkonten (Passiv) für die einzelnen Sozialversicherungen genutzt. Die Aufrechnung in den Lohnausweis sei erst im Folgejahr erfolgt; im Rahmen der periodengerechten Buchführung sei der Anspruch des Lohnes jedoch geschäftlich zu berücksichtigen. Auf die Aufrechnung von CHF 20'000.– beim steuerbaren Reingewinn im Jahr 2021 sei zu verzichten.

- Konto 6000 «Mietzins Fabrik»: Die Lokalität «X.\_\_\_\_strasse 7, C.\_\_\_\_» werde privat und geschäftlich genutzt, wobei rund 60m<sup>2</sup> geschäftlich genutzt würden. Der 2017 geschlossene Mietvertrag weise ausdrücklich aus, dass es sich bei der Liegenschaft um ein Wohn- und Geschäftshaus handle. Die verbuchten Mieten seien in den betroffenen Jahren vollumfänglich zu akzeptieren.
- Konto 6570 «F.\_\_\_\_»: Der Einspracheentscheid widerspreche sich, in «1. Punkt a)» werde die geschäftsmässige Begründetheit der Balsamicofässer bejaht. Die Rechnung «F.\_\_\_\_» sei für die Lagergebühren zu akzeptieren.
- Konto 4000 «Materialeinkauf»: Verweis auf Ausführungen zu Konto 1200. Die fraglichen Beträge seien als Materialeinkauf zu berücksichtigen.
- Konto 6640 bis 6643 «Spesen, Kundenbetreuung und Kundengeschenke»: Die Beschwerdeführerin führe regelmässig Anlässe mit Kunden und Lieferanten durch. Im Sommer seien es Grillfeste; im Winter Raclette-Abende. Dass diese mit Geburtstagen von Kindern kollidieren, sei nicht relevant.

Mit Vernehmlassung vom 30. Juli 2025 verweist die Beschwerdegegnerin auf die inhaltlichen Ausführungen des Einspracheentscheides und des Revisionsberichts und beantragt die Abweisung der Beschwerde. Ferner verweist sie auf die Beweislastregel im Steuerrecht sowie auf die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung. Im Rechnungswesen gelte die goldene Regel «Keine Buchung ohne Beleg», was bedeute, dass keine Buchung vorgenommen werden dürfe, wenn dafür kein entsprechender Buchungsbeleg vorhanden sei. Dieser sei nicht nur die Grundlage, sondern auch Nachweis für die Richtigkeit der buchmässigen Aufzeichnung. In der Beschwerde seien keine wesentlichen neuen Argumente vorgebracht worden.

An der heutigen Verhandlung hält die Beschwerdegegnerin an ihren Anträgen fest. Die Beschwerdeführerin hat auf eine Teilnahme verzichtet.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum DBG i.V.m. § 129 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag pro Steuerjahr wie vorliegend zwischen CHF 3'000.– und CHF 10'000.– liegt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

**1.2** Vorab ist zu prüfen, ob auf die Beschwerde (volumfänglich) eingetreten werden kann. Die Beschwerdeführerin begehrt unter anderem, die Rechnung von «F.\_\_\_\_» betreffend Lagergebühren (Konto 6570, Steuerjahr 2021) sei zu akzeptieren. Im Einspracheentscheid hat die Beschwerdegegnerin den Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Kauf der Whiskey- und Balsamicofässer und den Gebühren für deren Lagerung neu beurteilt und auf eine Aufrechnung als geldwerte Leistung verzichtet. Dem Begehren der Beschwerdeführerin wurde damit im Einspracheentscheid bereits volumfänglich entsprochen, womit es der Beschwerdeführerin diesbezüglich an einer Beschwerde mangelt und auf die Beschwerde in diesem Punkt nicht einzutreten ist. Da die übrigen an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde – mit Ausnahme betreffend das Konto 6570 «F.\_\_\_\_» – einzutreten.

### **2.**

In materieller Hinsicht gilt es zu beurteilen, ob die von der Beschwerdegegnerin getätigten Aufrechnungen in den Steuerperioden 2020 - 2022 zurecht erfolgt sind.

### **3.**

**3.1** Der steuerbare Reinertrag von 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) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehältlich Art. 64 (lit. c).

**3.2** Da der Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwands vom Gesetz nicht definiert wird, muss jeweils im Einzelfall unter Würdigung der Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Das Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit muss dabei einerseits dem Periodizitätsprinzip Rechnung tragen und andererseits die Funktion des Drittvergleichs übernehmen. Generell ist nur jener Aufwand abzugsfähig, welcher mittelbar oder unmittelbar einem geschäftlichen bzw. unternehmerischen Zweck dient. Nur was nach kaufmännischer Auffassung (d.h. aus Sicht des ordentlichen Geschäftsführers) in guten Treuen zum Kreis der Aufwendungen gerechnet werden kann, ist als steuerlich geschäftsmässig begründet

zu qualifizieren. Eine Geschäftsaufwendung ist grundsätzlich geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in einem sachlich kausalen Zusammenhang stehen. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den in Frage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war.<sup>1</sup>

**3.3** Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung<sup>2</sup> gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG ist nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (1) die leistende Gesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (2) der Beteiligungsinhaber 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 (sog. Drittvergleich), und (3) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war. Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat.<sup>3</sup>

Im Bereich des Kriteriums der Leistung ohne angemessene Gegenleistung ist zu unterscheiden, ob die Gesellschaft die Leistung dem Anteilsinhaber erbringt (und dieser keine angemessene Gegenleistung erbringt), d.h., ob die Gesellschaft überhöhte Aufwendungen bzw. Kosten im Interesse des Anteilsinhabers tätigt (verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S.), oder ob die Gesellschaft im Interesse des Anteilsinhabers auf einen ihr zustehenden Anspruch verzichtet (Gewinnvorwegnahme).<sup>4</sup>

**3.4** Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 957 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR; SR 220) buchführungspflichtig. Nach den Grundsätzen der ordnungsgemässen Buchführung (Art. 957a Abs. 2 OR) ist dabei zu beachten: (1) Die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte; (2) der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge; (3) die Klarheit; (4) die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens sowie (5) die Nachprüfbarkeit.

**3.5** Die Steuerbehörden tragen die objektive Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, während die steuerpflichtige Person diejenige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen trägt. Aufgrund der steuermindernden Eigenschaft von Aufwänden obliegt die objektive Beweislast dafür, dass ihrer Leistung überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs bzw. des Gesellschafters gegenübersteht (und die Leistung ihren Ursprung nicht bloss in den engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger hat), der steuerpflichtigen Gesellschaft, wobei dieser Nachweis durch die erfolgswirksame Verbuchung eines Aufwandpostens in einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung als erbracht anzusehen ist (Massgeblichkeit der Handelsbilanz). Ist von der

---

<sup>1</sup> Zum Ganzen OESTERHELT/MÜHLEMAN/BERTSCHINGER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022, N. 20 ff. zu Art. 58 DBG; Leitscheid des Bundesgerichts (BGE) 113 Ib 114, E. 2c).

<sup>2</sup> Zur Begrifflichkeit: Aus Sicht der Gesellschaft wird von verdeckten Gewinnausschüttungen und aus Sicht des Anteilsinhabers von geldwerten Vorteilen/Leistungen gesprochen (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 9C\_5/2023 vom 14. März 2024, E. 5.2.2.1).

<sup>3</sup> Vgl. zum Ganzen BGE 144 II 427, E. 6.1; BGE 131 II 593, E. 5.1; BGer 9C\_726/2022 vom 1. Mai 2024, E. 3.1; Entscheid des Steuergerichts (StGE) vom 6. September 2019, 510 19 15, E. 2.3.

<sup>4</sup> OESTERHELT/MÜHLEMAN/BERTSCHINGER, a.a.O., N. 57 zu Art. 58 DBG.

grundsätzlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz auszugehen, trägt die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass die Gegenleistung nicht angemessen ist (d.h. einem Drittvergleich nicht standhält). Hat die Steuerverwaltung ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen; misslingt dieser Beweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit.<sup>5</sup>

#### 4.

**4.1** Konto 1200 «Vorräte Handelswaren» (Aktivierung von Einkäufen): Am 31. Dezember 2020 und 31. Dezember 2021 wurden Beträge von CHF 15'000.– und CHF 5'000.– aktiviert. Die entsprechenden Gutschriften erfolgten auf dem «Kontokorrent D.\_\_\_\_». Für eine ordnungsgemässe Buchführung braucht es für jeden Buchungsvorgang einen Beleg, um die vorgenommene Buchung nachvollziehbar zu machen (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 OR). Der Beleg muss der entsprechenden Buchung zweifelsfrei zugeordnet werden können und den Belegtext, den Buchungsbetrag, den Aussteller des Belegs und das Ausstellungsdatum enthalten.<sup>6</sup> Für die beiden strittigen Geschäftsvorfälle bestehen keine Belege, wodurch eine ordnungsgemässe Überprüfung verunmöglicht wird. Gemäss dem Schreiben der Beschwerdeführerin vom 20. Juni 2024 wurden die notwendigen Unterlagen nicht aufbewahrt. Im Beschwerdeverfahren hat die Beschwerdeführerin Fotos aus dem Lager eingereicht und ausgeführt, dass der Gesellschafter aus eigenen Mitteln Inventuren von sich im Konkurs befindenden Firmen eingekauft habe, welche von der Beschwerdeführerin nun täglich gebraucht würden. Da weder die Art der Ware noch deren Menge, das genaue Erwerbsdatum, oder der dafür entrichtete Preis überprüft werden können, fehlt es an einem Nachweis, dass die Beschwerdeführerin für die Gutschriften auf das «Kontokorrent D.\_\_\_\_» in Höhe von insgesamt CHF 20'000.– vom Gesellschafter D.\_\_\_\_ eine entsprechende Gegenleistung erhalten hat. Das Geschäft wäre in dieser Art und Weise mit einer der Gesellschaft nicht nahestehenden Person kaum abgeschlossen worden. Fotos aus einem Lagerraum vermögen die geschäftsmässige Begründetheit der strittigen Aufwendungen nicht zu belegen. Die Aufrechnungen von CHF 15'000.– (2020) und CHF 5'000.– (2021) als geldwerte Leistungen sind somit nicht zu beanstanden und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

**4.2** Konto 1530 «Fahrzeuge» (Vespa und Zubehör): Das Gegenkonto der im Jahr 2021 mit CHF 13'500.– aktivierten Vespa GTR 15 war auch hier das «Kontokorrent D.\_\_\_\_». In diesem Zusammenhang wurde auch ein Betrag von CHF 1'717.75 für Zubehör zur Vespa von der «H.\_\_\_\_ GmbH» erfasst (Konto 1020). Die Beschwerdegegnerin nahm eine insgesamt CHF 15'217.75 umfassende Aufrechnung als geldwerte Leistung vor. Als Beleg für die Verbuchung der Vespa liegt eine Quittung bzw. eine Zahlungsbescheinigung vor, aus welcher hervorgeht, dass I.\_\_\_\_ von der Beschwerdeführerin den Betrag von CHF 13'500.– erhalten hat für eine «Vespa GTR 125 / Blau / 1973» (ohne Ortsangabe). Einen Kaufvertrag gibt es nicht. Für die Anschaffung des Zubehörs liegt einzig eine Mastercard-Abrechnung vor; worum es sich

<sup>5</sup> BGer 2C\_505/2018 vom 7. Dezember 2018, E. 2.2; 2C\_51/2016 und 2C\_52/2016 vom 10. August 2016, E. 2.1.

<sup>6</sup> SCHÄRER/STAUBLI/NEUHAUS, in: Watter/Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 6. Aufl., Basel 2024, N. 19 zu Art. 957a OR.

beim Zubehör genau handelt, ist nicht bekannt. Die betriebliche Verwendung der Vespa für Fahrten ist vorliegend nicht erkennbar. Ferner ist die Erklärung, die Vespa würde einzig für Dekorationszwecke gebraucht, wenig plausibel. So ist es doch eher unüblich, dass CHF 15'217.75 für geschäftliche Dekorationszwecke verwendet werden, gerade auch in Anbetracht der Tatsache, dass der Zweck der Gesellschaft (Dienstleistungen auf dem Gebiet der Haustechnik) keinen Bezug zu Fahrzeugen aufweist und sich der Sitz der Gesellschaft während der strittigen Steuerperioden im Einfamilienhaus des Gesellschafters befand. Ein objektiver Zusammenhang zwischen der Anschaffung der Vespa (inkl. Zubehör) und der Unternehmenstätigkeit ist nicht ersichtlich. Viel naheliegender ist, dass der Gesellschafter D.\_\_\_\_ die Vespa aus persönlichen Gründen angeschafft hat. Dafür spricht auch die Art und Weise der Verbuchung, woraus hervorgeht, dass D.\_\_\_\_ die Zahlung für die Vespa privat vorgenommen hat (gemäss eigenen Aussagen in der Beschwerde in bar) und die Beschwerdeführerin ihm den Betrag über das «Kontokorrent D.\_\_\_\_» gutgeschrieben hat. Erklärungen für diese Vorgehensweise liegen nicht vor. Die Verbuchung von Privataufwand des Anteilsinhabers als geschäftlicher Aufwand oder das Zurverfügungstellen von Geschäftsvermögen für private Zwecke ist eine verdeckte Gewinnausschüttung. Folglich ist die Qualifikation des Zuflusses von CHF 15'217.75 als geldwerte Leistung an D.\_\_\_\_ nicht zu beanstanden. Den Ausführungen der Beschwerdegegnerin im Einspracheentscheid ist zu folgen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

**4.3** Konto 2850 «Kontokorrent D.\_\_\_\_»: Gemäss Revisionsbericht verbuchte die Beschwerdeführerin im Jahr 2021 CHF 20'000.– zu Lasten des Lohnaufwandes und zu Gunsten des «Kontokorrent D.\_\_\_\_» mit dem Buchungstext «Rückstellung Bonus nicht bezogen, Deklaration Bezugsjahr». Dieser Betrag wurde in der Folge von der Beschwerdegegnerin aufgerechnet. Im Einspracheentscheid hält die Beschwerdegegnerin selbst fest, dass mit Gutschrift der CHF 20'000.– auf dem Gesellschafterkontokorrent der Bonus zugeflossen und damit realisiert sei. Folglich ist kein sachlicher Grund erkennbar, weshalb der Betrag als geldwerte Leistung aufzurechnen ist. Es handelt sich bei der fraglichen Buchung nicht um eine Rückstellung, sondern um eine Gutschrift auf dem Gesellschafterkonto. Der Erfolg ist eingetreten und der Betrag realisiert. Die Beschwerdegegnerin führt an der Verhandlung aus, dass sie den Bonus nicht zum Abzug zugelassen und diesen als geldwerte Leistung qualifiziert habe, weil er nicht im Lohnausweis 2021 aufgeführt sei. Die Beschwerdegegnerin erkennt, dass der Bonus von CHF 20'000.– von D.\_\_\_\_ im Jahr 2021 unabhängig davon, ob der entsprechende Betrag im Lohnausweis 2021 korrekt ausgewiesen wurde oder nicht, als Einkommen zu versteuern ist. Es wäre systemwidrig zu sagen, der Erfolg ist eingetreten und die CHF 20'000.– sind bei D.\_\_\_\_ zu besteuern und gleichzeitig die CHF 20'000.– bei der Gesellschaft nicht zum Abzug zuzulassen. Demnach ist auf die Aufrechnung der CHF 20'000.– zu verzichten und die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen.

**4.4** Konto 6000 «Mietzins Fabrik»: Des Weiteren ist streitig, ob der Entscheid der Beschwerdegegnerin, den Mietzins der geschäftlichen Nutzung der Liegenschaft in den Steuerperioden 2020 bis 2022 jeweils von CHF 18'000.– auf CHF 6'000.– zu kürzen, begründet und vertretbar ist. In den Jahren 2020 bis 2022 war die Beschwerdeführerin an der X.\_\_\_\_strasse in C.\_\_\_\_ domiziliert. An dieser Adresse befand bzw. befindet sich nach wie vor der Wohnsitz der Gesellschafter D.\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_. Gemäss Mietvertrag vom 23. Februar 2017 handelt es sich um ein 5½-Zimmer-Einfamilienhaus, das von fünf Personen bewohnt wird. Als Mietzweck ist

«Wohnen / Geschäft» angegeben. Der monatliche Mietzins beläuft sich auf CHF 3'000.– zuzüglich CHF 150.– für die Garage. Angesichts der Grösse der Liegenschaft sowie der Tatsache, dass dort fünf Personen leben, ist von einer überwiegend privaten Nutzung des Einfamilienhauses auszugehen. Der geschäftliche Anteil des Einfamilienhauses fällt im Verhältnis zur privaten Nutzung klar geringer aus. Die Kürzung des verbuchten Mietaufwandes von CHF 18'000.– auf CHF 6'000.– stellt einen Ermessensentscheid der Beschwerdegegnerin dar. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint es sachgerecht, den geschäftlichen Anteil des jährlichen Mietzinses mit CHF 6'000.– zu bemessen. Die Beschwerde wird folglich in diesem Punkt abgewiesen.

**4.5** Konto 6640 bis 6643 «Spesen, Kundenbetreuung und Kundengeschenke» (2020 bis 2022): Sofern von einem hinreichend konkreten Beschwerdebegehren auszugehen ist, zeigt sich aufgrund der Art der Ausgaben, der Verbuchung sowie den eingehenden Erläuterungen im Einspracheentscheid kein Anlass, die Aufrechnungen der Beschwerdegegnerin betreffend Kundengeschenke zu kürzen, zumal es sich bei den entsprechenden Positionen um eine Faktura der J.\_\_\_\_ AG (Uhren- / Schmuckhändler), um zwei periodenfremde Beträge, um zwei nicht dokumentierte Beträge, um Auslagen mit unbekanntem geschäftlichem Hintergrund sowie um private Auslagen handelt. Die Beschwerde ist in diesem Punkt daher abzuweisen.

**4.6** Konto 4000 «Materialeinkauf»: Die Beschwerdeführerin verbuchte per 31. Dezember 2022 auf dem Konto «Materialeinkauf» einen Aufwand CHF 13'750.– mit dem Buchungstext «Umlage Bezüge nach Rücksprache mit D.\_\_\_\_»; Gegenkonto ist das Kontokorrent D.\_\_\_\_. Ebenfalls per 31. Dezember 2022 wurde ein Aufwand von CHF 15'000.– verbucht; Gegenkonto ist das Konto 1000 «Kasse». Die Beschwerdeführerin hat zur Begründung auf die Ausführungen betreffend das Konto 1200 «Vorräte Handelswaren» verwiesen, worin vorgebracht wird, dass der Gesellschafter aus eigenen Mitteln Inventuren von sich im Konkurs befindenden Firmen eingekauft habe, welche von der Beschwerdeführerin nun täglich gebraucht würden (siehe E. 4.1). Belege wurden – abgesehen von Fotos der Lagerräume – keine eingereicht.

Da weder die Art der Ware noch deren Menge, das genaue Erwerbsdatum oder der dafür entrichtete Preis überprüft werden können, fehlt es an einem Nachweis, dass die Beschwerdeführerin für die Gutschrift auf das «Kontokorrent D.\_\_\_\_» in Höhe von insgesamt CHF 13'750.– vom Gesellschafter D.\_\_\_\_ eine entsprechende Gegenleistung erhalten hat. Das Geschäft wäre so mit einer der Gesellschaft nicht nahestehenden Person kaum abgeschlossen worden. Fotos aus einem Lagerraum vermögen die geschäftsmässige Begründetheit der strittigen Aufwendungen nicht zu belegen. Die Aufrechnung von CHF 13'750.– als geldwerte Leistung im Jahr 2022 ist somit nicht zu beanstanden.

Auch der Aufwand von CHF 15'000.– (Gegenkonto Kasse) ist mangels Belegen nicht überprüfbar und die geschäftsmässige Begründetheit nicht nachgewiesen. Die Aufrechnung als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand im Jahr 2022 ist rechtmässig.

## **5.**

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Es bleibt über die Kosten zu befinden.

**5.1** Die Verfahrenskosten werden gemäss Art. 144 DBG der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig aufgeteilt. Im vorliegenden Fall wurde bei der Beschwerdeführerin ein Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 1'500.– erhoben. Aufgrund der teilweisen Guttheissung der Beschwerde werden der Beschwerdeführerin reduzierte Verfahrenskosten von CHF 1'200.– auferlegt. Diese werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von CHF 1'500.– verrechnet. Die Beschwerdegegnerin trägt die Verfahrenskosten im Umfang von CHF 300.–.

**5.2** Nach Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG]; SR 172.021) kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Vertreterin bzw. eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Mit Eingabe vom 7. Oktober 2025 macht die Vertreterin der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt CHF 432.40 geltend. Angesichts der teilweisen Guttheissung der Beschwerde ist der Beschwerdeführerin eine anteilmässige Parteientschädigung von CHF 86.50 für beide Verfahren (510 25 19 und 530 25 16) respektive CHF 43.25 für das vorliegende Verfahren zuzusprechen.

**Demnach erkennt das Steuergericht:**

**1.**

**1.1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird.

**1.2.**

Der Betrag von CHF 20'000.– betreffend das Konto 2850 «Kontokorrent D.\_\_\_\_» im Jahr 2021 wird zum Abzug zugelassen.

**1.3.**

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Beschwerdeführerin hat reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'200.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss von CHF 1'500.– verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von CHF 300.– wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet. Die Beschwerdegegnerin hat Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 300.– zu bezahlen.

**3.**

Die Beschwerdegegnerin hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in Höhe von CHF 43.25 (inkl. Auslagen und MWST) auszurichten.

**4.**

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

*Gegen dieses Urteil wurde am 6. Mai 2026 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht erhoben.*