



## VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

---

### ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz  
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler  
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 12. November 2021 *[rechtskräftig]*  
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

**A. \_\_\_\_\_ SA**

Rekurrentin

vertreten durch B. \_\_\_\_\_ SA und RA C. \_\_\_\_\_

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Zug**, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug  
Rekursgegnerin

betreffend

Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2017  
(Abschreibung auf Aktien)

A 2020 11

A. Die A. \_\_\_\_\_ SA deklarierte in der Steuererklärung 2017 (Geschäftsjahr 21. Oktober 2016 bis 31. Dezember 2017) sowie in der Jahresrechnung 2016/2017 einen Reinverlust von Fr. - \_\_\_\_\_ (StV-act. 4). Es folgten zwei Beweisaufgaben (StV-act. 5 und 6), woraufhin die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend Steuerverwaltung) die deklarierte Abschreibung auf die Beteiligung an der D. \_\_\_\_\_ SA im Umfang von Fr. \_\_\_\_\_ als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme aufrechnete und mit Veranlagungsverfügung vom 19. Juni 2019 den steuerbaren Reingewinn für die Steuerperiode 2016/2017 auf Fr. \_\_\_\_\_ festsetzte (StV-act. 7). Dagegen liess die steuerpflichtige Gesellschaft Einsprache erheben und beantragen, dass von der vorgenommenen Aufrechnung abzusehen sei (StV-act. 8; vgl. hierzu auch StV-act. 9).

Mit Einspracheentscheid vom 22. Mai 2020 bestätigte die Steuerverwaltung die Veranlagung und wies die Einsprache ab. Als Begründung führte sie an, dass die 60'000 Aktien der D. \_\_\_\_\_ SA durch den Aktionär E. \_\_\_\_\_ und nicht durch die steuerpflichtige Gesellschaft erworben worden seien. Dass die Aktien anschliessend in die A. \_\_\_\_\_ SA eingebracht worden seien, sei nicht nachgewiesen. Selbst wenn es sich um eine Sacheinlage handeln würde, sei von einem Nonvaleur auszugehen, so dass die Abschreibung darauf eine geldwerte Leistung darstelle (StV-act. 3).

B. Mit als "Einsprache gegen die definitive Veranlagung der Steuerperiode 2016/2017" betitelmtem Schreiben vom 19. Juni 2020 gelangte die A. \_\_\_\_\_ SA (fortan Rekurrentin) resp. die B. \_\_\_\_\_ SA als ihre Vertreterin an die Steuerverwaltung und verlangte sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 22. Mai 2020, die deklarierte Abschreibung sei steuerlich zuzulassen (act. 1).

Die Steuerverwaltung überwies dieses Schreiben am 21. Juli 2020 zuständigkeitshalber an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug, nachdem sie der Rekurrentin mitgeteilt hatte, dass eine Wiedererwägung infolge Fristablaufs nicht mehr möglich sei (wobei am Einspracheentscheid ohnehin festzuhalten wäre) und die Eingabe ohne ihren Gegenbericht bis 8. Juli 2020 als sinngemässer Rekurs an das Verwaltungsgericht weitergeleitet würde (act. 2; vgl. auch das Schreiben der Steuerverwaltung an die Rekurrentin vom 25. Juni 2020; StV-act. 1).

C. Am 12. August 2020 wurde der von der Rekurrentin verlangte Kostenvorschuss von Fr. 8'000.– fristgerecht bezahlt (act. 4).

D. Mit Vernehmlassung vom 10. September 2020 beantragte die Steuerverwaltung (fortan auch Rekursgegnerin) die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Im Übrigen sei der Einspracheentscheid vom 22. Mai 2020 zu bestätigen. Unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrentin (act. 6).

E. Die B. \_\_\_\_\_ SA hielt mit Replik vom 19. Oktober 2020 sinngemäss an ihren Anträgen fest (act. 9).

F. Am 19. November 2020 reichte Rechtsanwalt C. \_\_\_\_\_ im Namen der Rekurrentin eine ergänzende Replik ein und beantragte, der Rekurs vom 19. Juni 2020 sei gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 22. Mai 2020 sei aufzuheben bzw. zurückzuweisen und damit die Zulässigkeit der Abschreibung auf der Beteiligung der D. \_\_\_\_\_ SA gemäss Steuererklärung der Rekurrentin für die Steuerperiode 2017 festzustellen. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin (act. 13; vgl. hierzu auch act. 11 und 12). Gleichzeitig reichte der Rechtsanwalt neue Belege zu den Akten (Rek-act. 1–4).

G. Mit Duplik vom 17. Dezember 2020 beantragte die Rekursgegnerin, der Rekurs vom 19. Juni 2020 sei teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten sei. Unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrentin. Trotz der nun plausibilisierten Einbringung der 60'000 Aktien lägen unverändert keine rechtsgenügenden Nachweise über deren Bewertung im Erwerbszeitpunkt vor. Werde der Vermögenssteuerwert als nachvollziehbarer Verkehrswert herangezogen, so liege nach wie vor ein fiktives Aktivum bzw. ein Nonvaleur vor, wenn auch in reduziertem Umfang von Fr. \_\_\_\_\_. Der steuerbare Reingewinn sei somit im Dispositiv auf Fr. 0.– (Fr. - \_\_\_\_\_ + Fr. \_\_\_\_\_) festzulegen. Insofern die Aufrechnung reduziert bzw. das Veranlagungsdispositiv auf Fr. 0.– festgelegt werde, obsiege die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren. Gleichwohl sei festzuhalten, dass die buchmässig ausgewiesene Wertberichtigung unverändert nicht gänzlich geschäftsmässig begründet sei und die Rekurrentin bei entsprechender Dokumentation bereits im Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren zu ihrem Recht hätte kommen können. In Anwendung von § 120 Abs. 2 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) bzw. Art. 144 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) seien der Rekurrentin die Verfahrenskosten aufzuerlegen und es sei gleichermassen auf die Zusprechung einer Parteientschädigung zu verzichten (act. 15).

H. Das Gericht stellte der B. \_\_\_\_\_ SA die Duplik der Rekursgegnerin am 21. Dezember 2020 zu und gab ihr Gelegenheit zu einer Stellungnahme bis 29. Januar 2021, worauf sich diese nicht vernehmen liess (act. 16).

I. Mit Schreiben vom 27. Juli 2021 liess das Gericht die Duplik der Rekursgegnerin Rechtsanwalt C. \_\_\_\_\_ zukommen und gab ihm Gelegenheit für eine Stellungnahme bis 27. August 2021 (act. 17). Dieser liess sich innert der angesetzten Frist ebenfalls nicht vernehmen.

J. Auf die weiteren Ausführungen in den jeweiligen Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

K. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 StG kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

1.2 Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff „Rekurs“ beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst. Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 22. Mai 2020 wurde am 19. Juni 2020 und damit fristgerecht eingereicht. Trotz Einsendung an die unzuständige Behörde (vgl. vorne Sachverhalt lit. B) gilt gemäss § 7 Abs. 2 VRG die Frist als eingehalten. Der Rekurs entspricht sodann den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist.

Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen – ganz oder teilweise – gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2.2 Dem steuerbaren Reingewinn einer juristischen Person hinzuzurechnen sind alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen

und Rückstellungen sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (§ 59 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b und e StG; Art. 58 Abs. 1 lit. b zweites und fünftes Lemma DBG).

2.3 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unzulässig sind Abschreibungen auf fiktive Aktiven, das heisst auf Aktiven, die keinen Wert haben oder überbewertet sind (sog. Nonvaleur). Die Überbilanzierung von Aktiven verstösst gegen das handelsrechtliche Anschaffungswertprinzip, indem die Aktiven zunächst mit einem zu hohen Anschaffungspreis (der sich aus tatsächlichem Wert und Gewinnausschüttung zusammensetzt) bilanziert werden. Der überhöhte Anschaffungspreis ist dann mittels Abschreibung auf den tatsächlichen Anschaffungswert zu reduzieren. Steuerlich sind Abschreibungen im Umfang der Überbewertung als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand dem Gewinn hinzuzurechnen (BGer 2C\_385/2017 und 2C\_386/2017 vom 7. September 2017 E. 2.2; 2C\_386/2012 vom 16. November 2012 E. 6.1; 2A.475/2006 vom 26. März 2007 E. 5.3, je mit Hinweisen; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 62 N 5a ff. [zit. Richner et al., Handkommentar DBG]). Die Gesellschaft, welche von einem der Aktionäre oder nahestehenden Dritten eine für die handelnden Organe erkennbar wertlose Beteiligung erwirbt, erbringt eine verdeckte Gewinnausschüttung. Als Folge davon ist die Abschreibung auf dieser Beteiligung geschäftsmässig nicht begründet (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 58 N 125 mit Hinweisen).

2.4 Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C\_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne Weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach gemäss

der sogenannten Normentheorie (BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2), dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1).

Bei geldwerten Leistungen ist es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, wobei im Rahmen der Mitwirkungspflichten die steuerpflichtige Gesellschaft den Steuerbehörden die notwendigen Unterlagen – soweit sie darüber verfügt – zur Verfügung stellen muss. Gelingt dies der Steuerbehörde nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit. Hat sie jedoch den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorhandensein einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (vgl. BGer 2C\_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.4; vgl. auch Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 58 N 109 und Art. 62 N 8).

3. Zwischen den Parteien ist nunmehr unbestritten, dass die 60'000 Aktien der D.\_\_\_\_\_ SA in die Rekurrentin eingebracht wurden.

3.1 Gemäss ergänzender Replik vom 19. November 2020 (act. 13 S. 2 ff.) sei zutreffend, dass der Aktionär der Rekurrentin die 60'000 Aktien der D.\_\_\_\_\_ SA in seinem eigenen Namen gezeichnet und im Rahmen der entsprechenden Kapitalerhöhung der D.\_\_\_\_\_ SA, welche mit SHAB-Datum vom 17. November 2016 publiziert worden sei, erworben habe (vgl. Subscription Agreement vom 18. Juli 2016 in StV-act. 5; Rek-act. 2). Wie auch die Rekursgegnerin in ihrer Vernehmlassung festgehalten habe, habe die Rekurrentin im Rahmen ihrer Gründung bereits 35'000 Aktien der D.\_\_\_\_\_ SA übernommen (Gründungsbericht vom 30. September 2016 in StV-act. 5). Hinsichtlich der entscheidenden Frage des Erwerbs bzw. der Übertragung der vom alleinigen Aktionär der Rekurrentin gezeichneten 60'000 Aktien auf die Rekurrentin bestehe jedoch seitens der Rekursgegnerin ein klares Missverständnis, welches sich wohl auf sprachliche Gründe zurückführen lasse, da die Repräsentanten der Steuervertreterin der Rekurrentin nicht deutscher, sondern französischer Muttersprache seien. So treffe es nicht zu, dass die Bezugsrechte über die strittigen 60'000 Aktien kostenlos vom alleinigen Aktionär an die Rekurrentin übertragen worden und diese die Aktien dann in ihrem Namen gezeichnet

habe. Dies ergebe sich bereits aus dem vorliegenden "Subscription Agreement", welches der Aktionär der Rekurrentin unterzeichnet habe. Ebenso habe sich die Steuervertreterin der Rekurrentin in ihrem Rekurschreiben vom 19. Juni 2020 nicht auf eine Kapitalerhöhung der Rekurrentin bezogen, sondern auf die erwähnte Kapitalerhöhung der D. \_\_\_\_\_ SA. Entsprechend sei aus dem Handelsregisterauszug der Rekurrentin (vgl. StV-act. 12) selbstverständlich auch keine Kapitalerhöhung ersichtlich, wie dies von der Rekursgegnerin in ihrer Vernehmlassung festgehalten werde. Die Übertragung der strittigen Aktien vom Alleinaktionär der Rekurrentin an diese habe vielmehr im Rahmen eines einfachen Verkaufs zum Ausgabebetrag von Fr. \_\_\_\_\_ pro Aktie stattgefunden, zu welchem die Aktien ursprünglich auch gezeichnet worden seien. Wie in solchen Fällen, wo die Käuferin als juristische Person vollumfänglich im Eigentum des Verkäufers stehe, nicht unüblich, sei hierzu kein schriftlicher Kauf- bzw. Verkaufsvertrag abgeschlossen worden, zumal es sich bei den Aktien der D. \_\_\_\_\_ SA auch um sog. Bucheffekten gehandelt habe und die Übertragung somit mittels Überweisung vom Bankdepot des Verkäufers auf das Depot der Käuferin habe erfolgen können. Der Kaufpreis von Fr. \_\_\_\_\_ pro Aktie bzw. von Fr. \_\_\_\_\_ für sämtliche 60'000 Aktien sei als Guthaben des verkaufenden Aktionärs E. \_\_\_\_\_ gegenüber der Rekurrentin verbucht worden. Dieser Vorgang sei durch den Kontenauszug der Rekurrentin und die entsprechende Bankbestätigung belegt (Rek-act. 3 und 4).

3.2 Mit Duplik vom 17. Dezember 2020 erachtete die Rekursgegnerin die Einbringung der genannten Aktien in der Folge als plausibilisiert, wobei deren Bewertung nach wie vor hinterfragt werden müsse (act. 15 S. 3). Gemäss Steuervertreter gebe es diesbezüglich keinen schriftlichen Kaufvertrag, weshalb die entsprechenden Kaufmodalitäten nicht bekannt seien. In Anbetracht der Betragshöhe sowie der Situation der D. \_\_\_\_\_ SA (vgl. hierzu auch die weiteren Ausführungen in der Vernehmlassung der Rekursgegnerin mit Hinweis auf Insolvenz der D. \_\_\_\_\_ SA per 30. November 2017: act. 6 S. 3 sowie StV-act. 9 und 13) dürfe jedoch hinterfragt werden, ob eine unabhängige Drittpartei nicht auf einen schriftlichen Kaufvertrag bestanden hätte, in welchem sie sich entsprechende Zusicherungen bzw. Covenants hätte einräumen lassen. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass der Alleinaktionär wenige Wochen zuvor im Rahmen der Gründung der Rekurrentin Aktien der D. \_\_\_\_\_ SA lediglich zum viel tieferen Nominalwert von Fr. 0.01 eingebracht habe. Aufgrund der neuen Beweismittel sei jedoch auch ohne entsprechenden schriftlichen Kaufvertrag davon auszugehen, dass die bestrittenen 60'000 Aktien der D. \_\_\_\_\_ SA bei der Rekurrentin zu einem Kaufpreis von Fr. \_\_\_\_\_

eingebraucht worden seien, zumal sich die Rekurrentin vollständig im Eigentum des Verkäufers befinde.

3.3 Gestützt auf die mit ergänzender Replik vom 19. November 2020 aufgelegten Belege – namentlich die Bankbestätigung vom 14. Dezember 2016 (Rek-act. 4) und den Kontenauszug für die Zeit vom 21. Oktober 2016 bis 31. Dezember 2017 (Rek-act. 3) – kann mit den Parteien festgehalten werden, dass die Einbringung der 60'000 D. \_\_\_\_\_ SA-Aktien als hinreichend erstellt gilt.

4. Streitig ist damit grundsätzlich noch, ob es sich bei den eingebrachten Aktien um (teilweise) Nonvaleurs handelt und ob bzw. in welchem Umfang eine Abschreibung auf diese steuerrechtlich zuzulassen ist. Hierzu ist jedoch Folgendes festzuhalten:

#### 4.1

4.1.1 Obwohl nicht explizit im DBG und StG erwähnt, setzt die Zulässigkeit eines Rechtsmittels generell das Vorliegen einer materiellen Beschwer der beschwerde- bzw. rekursführenden Partei voraus. Dies ist in § 62 Abs. 1 lit. b und c VRG als subsidiär anwendbarem Verfahrensgesetz (§ 121 Abs. 1 und § 105 StG i.V.m. § 74 Abs. 2 und § 75 Abs. 2 VRG) denn auch entsprechend festgehalten. Materiell beschwert ist demnach derjenige, der durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids hat. Mit anderen Worten ist ein Rechtsschutzinteresse erforderlich. Gleiche Regelungen finden sich in Art. 89 Abs. 1 lit. b und c des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110), welche aufgrund der Beschwerdemöglichkeit ans Bundesgericht gemäss Art. 146 DBG und § 138 StG ebenfalls relevant sind. Das Rechtsschutzinteresse besteht im Umstand, dass mit dem Rekurs ein materieller oder ideeller Nachteil vermieden werden kann, den der angefochtene Entscheid mit sich bringen würde (siehe generell zur materiellen Beschwer und zum Rechtsschutzinteresse: Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl. 2021, Rz. 1430 ff. m.w.H.; sowie speziell im Steuerrecht: Hunziker/Mayer-Knobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 140 N 22 ff.).

4.1.2 Im Steuerrecht fehlt es an einem Rechtsschutzinteresse praxisgemäss, wenn das steuerbare Einkommen oder der steuerbare Reingewinn auf Fr. 0.– festgesetzt wird. Lautet eine Veranlagung auf null, kann daher mangels Beschwer auf das Rechtsmittel nicht eingetreten werden. Dies gilt auch dann, wenn das hinter der Veranlagung von Fr.

0.–stehende negative Einkommen (Verlust) zu einer Verlustverrechnung führen kann. Über die Höhe dieses verrechenbaren Verlusts ist erst im Zeitpunkt der Verlustverrechnung zu entscheiden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 140 N 16). Ebenso fehlt das Rechtsschutzinteresse, wenn die Beschwerde nicht erkennbar auf die Abänderung der im Einspracheentscheid festgesetzten Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen bzw. steuerbarer Reingewinn), den Steuersatz oder die Steuerbeträge abzielt oder wenn das Begehren bereits im vorinstanzlichen Verfahren gestellt und gutgeheissen wurde bzw. dazu in Widerspruch steht (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 140 N 23 m.w.H.; BGer 2C\_254/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2; 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 E. 1.3.3 und 2C\_645/2011 vom 12. März 2012 E. 3.4).

4.1.3 Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden. Die Erwägungen, worauf die Festsetzung der Steuerfaktoren beruhen, haben dabei nur die Bedeutung von Motiven; diese nehmen an der materiellen Rechtskraft der Entscheidung für sich alleine grundsätzlich nicht teil. Rechtskräftig wird deshalb nur die Taxation als solche, nicht die rechtlichen Qualifikationen einzelner Posten, welche zu dieser geführt haben (BGer 2C\_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 3.4.2).

4.2 Die Rekurrentin beantragte, die in der Steuererklärung deklarierte Abschreibung von (rund) Fr. \_\_\_\_\_ (vgl. StV-act. 4) sei zuzulassen (vgl. act. 1 und 9) bzw. sei die Sache zurückzuweisen, um die Zulässigkeit der Abschreibung festzustellen (vgl. act. 13).

Die Beschwerdegegnerin anerkannte im vorliegenden Verfahren duplizierend (act. 15) eine Abschreibung im Umfang von Fr. \_\_\_\_\_ (60'000 Aktien à Fr. \_\_\_\_\_). Folglich nahm sie eine Aufrechnung im Betrag von Fr. \_\_\_\_\_ (im Sinne eines teilweisen Non-valeurs) vor, was beim ursprünglich deklarierten Verlust von Fr. - \_\_\_\_\_ (vgl. StV-act. 4) einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.– zur Folge hat. Aufgrund des bereits eingetretenen Devolutiveffekts (vgl. BGE 125 V 345 E. 2; 97 III 3 E. 2; 78 III 52), lag die Kompetenz zur Erledigung der vorliegenden Streitsache nicht mehr bei der Steuerverwaltung, sodass sie folgerichtig ihre Anträge im vorliegenden Verfahren anpasste und die (teilweise) Gutheissung des Rekurses beantragte (act. 15).

Dies ist nicht zu beanstanden. Mit Blick auf die Kognition des Verwaltungsgerichts (vorne E. 2.1) ist jedenfalls festzuhalten, dass sich aufgrund der vorgelegten Beweismittel – namentlich die Bewertung der Steuerbehörden des Kantons L. \_\_\_\_\_ für die Vermögenssteuer von Privatpersonen (StV-act. 15) – keine Höherveranlagung (im Sinne einer "reformatio in peius") aufdrängt, womit es diesbezüglich sein Bewenden haben kann.

4.3 Soweit die Rekurrentin die vollumfängliche Berücksichtigung der vorgenommenen Abschreibung bzw. sinngemäss die Bezifferung eines allfälligen Verlustvortrages verlangt, ist darauf – nach dem vorstehend Ausgeführten – mangels Beschwer nicht einzutreten. Diese Frage ist Gegenstand der Veranlagung der nächsten Steuerperiode. Da bloss die Taxation als solche – und nicht die Erwägungen worauf die Festsetzung der Steuerfaktoren beruhen – in materielle Rechtskraft erwächst, fehlt es insbesondere auch an einem Feststellungsinteresse hinsichtlich der Zulässigkeit der vorgenommenen Abschreibung, die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse können im nächsten Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden. Folglich kann vorliegend offen bleiben, ob die vorgenommene Abschreibung über den von der Steuerverwaltung anerkannten Betrag hinaus zuzulassen bzw. von was für einem Verkehrswert für die 60'000 Aktien im Veräusserungszeitpunkt auszugehen ist.

4.4 Zusammenfassend ist der steuerbare Reingewinn der Rekurrentin – in Sinne der letztlich (sinngemäss) übereinstimmenden Rechtsbegehren – auf Fr. 0.– festzulegen. Da der Rekurrentin im vorliegenden Verfahren nicht mehr zugesprochen werden kann, handelt es sich hierbei um ein vollumfängliches Obsiegen. Im Übrigen ist auf die Rechtsbegehren der Rekurrentin – namentlich das Rückweisungsbegehren zwecks Feststellung der Zulässigkeit der vorgenommenen Abschreibung (vgl. act. 13) sowie die sinngemäss verlangte vollumfängliche Anerkennung der vorgenommenen Abschreibung (vgl. act. 1 und 9) – mangels Beschwer nicht einzutreten.

5.

5.1 Gemäss § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Guttheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Auch gemäss Regelung im DBG trägt die unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und

Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwertes (§ 1 Abs. 2 KoV VG) ermittelt und vorliegend auf Fr. 3'000.– festgesetzt.

Der obsiegenden steuerpflichtigen Person werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre (§ 120 Abs. 2 StG bzw. Art. 144 Abs. 2 DBG). Der Tatbestand ist erfüllt, wenn die obsiegende steuerpflichtige Person wesentliche Sachverhaltselemente oder Beweismittel verspätet vorgebracht hat. Als "verspätet" und mithin pflichtwidrig hat etwa eine Aktenedition zu gelten, die – trotz vorbestehender Möglichkeit und Zulässigkeit – nicht im frühestmöglichen Zeitpunkt, das heisst im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren, sondern erst im Beschwerdeverfahren erfolgt. Mithin hat das Unterliegerprinzip dem Verursacherprinzip zu weichen, sobald rückblickend festgestellt werden muss, dass spätestens die Einsprachebehörde in selber Weise wie die Beschwerdebehörde entschieden hätte, wenn ihr nur alle entscheidewesentlichen Fakten vorgelegen hätten, für deren Vorlage die steuerpflichtige Person mitwirkungspflichtig war (BGer 2C\_312/2019 vom 23. April 2019 E. 2.3.2; 2C\_99/2017 vom 31. Juli 2017 E. 4.1).

## 5.2

5.2.1 Hiervon ist vorliegend auszugehen, anerkannte die Steuerverwaltung doch umgehend die Einbringung der 60'000 Aktien bei Auflage der entsprechenden Beweismittel im Rekursverfahren. Diese Belege hätten ohne Weiteres schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren vorgelegt werden können. Soweit es – wie der zusätzlich hinzugezogene Rechtsvertreter im Rekursverfahren vorbringt – zuvor zu einem sprachlich bedingten Missverständnis bezüglich des massgeblichen Sachverhalts gekommen sein soll, hat dies die Rekurrentin zu verantworten. Wie der Vertreterin der Rekurrentin im Einspracheverfahren – gestützt auf ihre deutschsprachigen Eingaben – offensichtlich bewusst war, ist die Amtssprache im Kanton Zug Deutsch (vgl. § 17 der Vollziehungsverordnung über das Zivilstandswesen [kantonale Zivilstandsverordnung; BGS 212.1]), was es bei der Übernahme einer Vertretung vor Behörden des Kantons Zug zu berücksichtigen gilt. Im Übrigen hätte dieses Missverständnis bei sofortiger Auflage aller entscheidewesentlichen Beweismittel ohnehin vermieden werden können.

5.2.2 Die Rekurrentin kam ihren Mitwirkungspflichten (Art. 126 Abs. 1 DBG sowie § 127 StG) jedoch nur schleppend sowie unvollständig nach. Wogegen sich die Rekursgegnerin

zu Recht erst im vorliegenden Rekursverfahren veranlasst sehen durfte, weiterführende Abklärungen hinsichtlich des Verkehrswertes der infragestehenden Aktien zu tätigen.

Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren ging die Steuerverwaltung noch davon aus, dass die hier interessierenden Aktien nicht von der Rekurrentin, sondern durch ihren Aktionär erworben und in der Folge nicht in die steuerpflichtige Gesellschaft eingebracht wurden bzw. von einer Sachübernahme auszugehen sei (StV-act. 7 und 10). Daran orientierte sie sich auch bei der Abklärung des Sachverhalts und der Einforderung der entsprechenden Unterlagen. So forderte die Steuerverwaltung die Rekurrentin am 14. Januar 2019 zu Auskünften hinsichtlich der gekauften Anteile an der D. \_\_\_\_\_ SA, F. \_\_\_\_\_ SA, G. \_\_\_\_\_ Sàrl, H. \_\_\_\_\_ SA und I. \_\_\_\_\_ SA auf. Sie wollte wissen, von wem diese Anteile gekauft wurden und ob es sich dabei um eine der Gesellschaft nahestehende Person handle. Falls dem so sei, seien ihr die Details zur Berechnung der Kaufpreise (Jahresabschluss, Bewertungs- und Kaufunterlagen) zuzustellen. Im Zusammenhang mit der Wertberichtigung der Anteile an der D. \_\_\_\_\_ SA sei zudem die Jahresrechnung 2017 zuzustellen (StV-act. 5 S. 1 f.). Die Rekurrentin liess der Steuerverwaltung am 22. Februar 2019 daraufhin folgende Dokumente zukommen (StV-act. 5 S. 3 ff.):

- Gründungsbericht der Rekurrentin von 30. September 2016 (worin die beabsichtigte Sachübernahme von Beteiligungen der D. \_\_\_\_\_ SA, F. \_\_\_\_\_ SA, G. \_\_\_\_\_ Sàrl, H. \_\_\_\_\_ SA und I. \_\_\_\_\_ SA zum jeweiligen Nominalwert festgehalten ist),
- "Subscription Agreement" zwischen E. \_\_\_\_\_ und der D. \_\_\_\_\_ SA vom 21. Juli 2016 (woraus ersichtlich ist, dass E. \_\_\_\_\_ 60'000 Aktien zum Ausgabepreis "Issue Price" von Fr. \_\_\_\_\_ zeichnete),
- Zahlungsauftrag vom 22. Juli 2016 über Fr. \_\_\_\_\_ von E. \_\_\_\_\_ an die D. \_\_\_\_\_ SA,
- Übersicht "D. \_\_\_\_\_ 100M Funding Round – July 2016",
- Belastungsanzeige vom 25. Juli 2016 über Fr. \_\_\_\_\_ (J. \_\_\_\_\_ SA ["Titulaire": E. \_\_\_\_\_] an D. \_\_\_\_\_ SA),
- Belastungsanzeige vom 3. November 2016 über Fr. \_\_\_\_\_ (E. \_\_\_\_\_ an D. \_\_\_\_\_ SA),
- Lohnausweis 2016 von E. \_\_\_\_\_ (Arbeitgeberin: K. \_\_\_\_\_ SA),
- Handelsregisterauszug der D. \_\_\_\_\_ SA en liquidation concordataire per 22. Februar 2019.

Am 26. Februar 2019 verlangte die Steuerverwaltung erneut die Jahresrechnung 2017 der D.\_\_\_\_\_ SA sowie weitere Dokumente (StV-act. 6 S. 1 f.). Da keine Unterlagen eingegangen waren, mahnte die Steuerverwaltung die Rekurrentin am 2. Mai 2019 (StV-act. 6 S. 3). In der Folge sendete die Rekurrentin am 16. Mai 2019 den Prüfungsbericht der Revisorin vom 30. September 2016 ("Rapport de l'auditeur independant aux fondateurs de A.\_\_\_\_\_ SA, Zug") sowie die SHAB-Publikation vom 12. Dezember 2017 betreffend den Beschluss über die provisorische Nachlassstundung der D.\_\_\_\_\_ SA gemäss Art. 293a ff. des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1). Der Jahresabschluss 2017 der D.\_\_\_\_\_ SA sei noch nicht fertiggestellt und geprüft worden. Am 12. Dezember 2017 habe sich das Unternehmen bereits in der Nachlassstundung befunden. Die Abschreibung sei daher gerechtfertigt (StV-act. 6 S. 4 ff.). Mit Einsprache vom 19. Juni 2020 erklärte die Rekurrentin, im Dezember 2016 sei der Wert der Gesellschaft objektiv höher als der Bezugspreis von Fr. \_\_\_\_\_ pro Aktie gewesen. Darüber hinaus seien Aktien im März 2017 zu einem Preis von Fr. \_\_\_\_\_ an Dritte verkauft worden. Beweisunterlagen reichte sie mit der Einsprache keine ein (StV-act. 11). Nachdem die Steuerverwaltung eine Vertretungsvollmacht nachverlangt hatte, führte die Rekurrentin aus, dass das Amtsgericht die beiden Unternehmen (D.\_\_\_\_\_ SA und K.\_\_\_\_\_ SA) am 30. November 2017 in Insolvenz gestellt habe. Die D.\_\_\_\_\_ SA verfüge über kein Eigenkapital mehr, da sie eine Überschuldung von Fr. \_\_\_\_\_ aufweise. Gleichzeitig liess sie folgende Unterlagen einreichen (StV-act. 9):

- Zwischenbilanz der D.\_\_\_\_\_ SA per 22. August 2017,
- Zwischenbilanz der K.\_\_\_\_\_ SA per 22. August 2017,
- Bilanzberichte zu den Zwischenbilanzen ("Rapport de révision sur le bilan intermédiaire aux valeurs de Liquidation"),
- Protokoll der Gläubigerversammlung vom 12. Juli 2018.

Schon aufgrund des Schreibens der Steuerverwaltung vom 14. Januar 2019 musste die Rekurrentin jedoch wissen, dass bei Aktienverkäufen Informationen hinsichtlich allfällig nahestehender Personen sowie Details zur Berechnung der Kaufpreise (Jahresabschlüsse, Bewertungs- und Kaufunterlagen) einzureichen gewesen wären (vgl. StV-act. 5 S. 1 f.). Dass die Steuerverwaltung ihrerseits diesbezüglich nicht mehr explizit nachgefragt hatte, ist insofern nachvollziehbar, als sie – aufgrund der damaligen Ausführungen der Rekurrentin sowie der eingereichten Belege – davon ausging, dass die

60'000 Aktien der D. \_\_\_\_\_ SA gar nicht erst in die Rekurrentin eingebracht worden waren. Erst im vorliegenden Rekursverfahren legte der neu zusätzlich beigezogene Rechtsvertreter Beweismittel hinsichtlich der Einbringung der Aktien vor (Rek-act. 3 und 4). Unterlagen, die Details zu den Hintergründen der angeführten Aktienverkäufe an unabhängige Drittpersonen oder zur Berechnung des Verkehrswertes der Aktien liefern könnten, reichte aber auch dieser nicht nach. Aufgrund des im Lauf des vorliegenden Verfahrens hinreichend belegten – und von der Steuerverwaltung sogleich anerkannten – Sachverhalts tätigte die Steuerverwaltung in der Folge ihrerseits weitere Nachforschungen und reichte mit der Duplik vom 17. Dezember 2020 die Bewertung der Steuerbehörden des Kantons L. \_\_\_\_\_ ein (vgl. act. 15). Gestützt darauf, änderte die Beschwerdegegnerin ihre Anträge im vorliegenden Rekursverfahren. Die Rekurrentin liess sich zu der aufgelegten Vermögenssteuerwertbewertung sowie der von der Steuerverwaltung beantragten Kostenauflegung nicht vernehmen (vgl. vorne Sachverhalt lit. H und lit. I). Ihre vorgängigen Ausführungen in der ergänzenden Replik vom 19. November 2020 erschöpften sich in der Argumentation betreffend massgeblicher Dritttransaktionen (act. 13).

5.2.3 Nach dem Gesagten rechtfertigt es sich, die amtlichen Kosten von Fr. 3'000.– der Rekurrentin aufzuerlegen, diese werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss (Fr. 8'000.–) verrechnet. Der Mehrbetrag von Fr. 5'000.– wird der Rekurrentin zurückerstattet.

5.3 Nach § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Bei der direkten Bundessteuer gilt für die Zusprechung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 DBG), welcher festhält: "Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen." Das Verhalten der steuerpflichtigen Person im Veranlagungs- und Einspracheverfahren ist ebenso bei der Bemessung der Parteientschädigung zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne BGer 2A.468/2005 vom 7. April 2006 E. 3.1; 2A.740/2005 vom 3. Januar 2006 E. 2). Die Überlegungen zu den Gerichtskosten im Zusammenhang mit § 120 Abs. 2 StG bzw. Art. 144 Abs. 2 DBG sind damit sinngemäss auch für die Zusprechung der Parteientschädigung heranzuziehen. Aufgrund der Tatsache, dass die Rekurrentin die entscheidwesentlichen Unterlagen hinsichtlich der Einbringung der Aktien in die

steuerpflichtige Gesellschaft erst mit der ergänzenden Replik vom 19. November 2020 bzw. Dokumente zur Beurteilung eines allfälligen Drittvergleichs sowie für die Bewertung des Verkehrswerts der veräusserten Aktien gar nicht eingereicht hat, rechtfertigt sich die Zusprechung einer Entschädigung vorliegend nicht.

Der Rekursgegnerin kann keine Parteientschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

---

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden gutgeheissen, soweit auf diese einzutreten ist. Der steuerbare Reingewinn ist auf Fr. 0.– festzulegen.
2. Der Rekurrentin wird eine Spruchgebühr von Fr. 3'000.– auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.– verrechnet. Der Mehrbetrag von Fr. 5'000.– wird der Rekurrentin zurückerstattet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Rechtsanwalt der Rekurrentin (im Doppel) sowie an die B. \_\_\_\_\_ SA, an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern sowie zum Vollzug von Ziffer 2 des Dispositivs an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 12. November 2021

Im Namen der  
ABGABERECHTLICHEN KAMMER  
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am