



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 27. November 2023 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____ GmbH

Rekurrentin

vertreten durch RA lic. iur. B. _____

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2016 und 2017

(Aufrechnung nicht verbuchter Einnahmen)

A. Die A. _____ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige oder Rekurrentin) deklarierte für das Geschäfts- bzw. Steuerjahr 2016 einen Reingewinn vor Verlustanrechnung von Fr. 9'960.– und für das Geschäfts- bzw. Steuerjahr 2017 einen solchen von Fr. 26'140.– (StV-act. 1, 2). Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens meldete eine Drittperson der Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Steuerverwaltung oder Rekursgegnerin) ein auf den Namen der Rekurrentin lautendes Postkonto (Nr. _____), das nicht in den mit den Steuererklärungen eingereichten Jahresrechnung aufgeführt sei. Auf erste Aufforderung der Rekursgegnerin hin (Brief vom 17. September 2019; StV-act. 3) reichte die Rekurrentin mit Schreiben vom 29. November 2019 (StV-act. 4) die Kontoauszüge dieses Postkontos seit dessen Eröffnung (2011) ein. Die Rekurrentin führte dazu u.a. aus, dass das fragliche Postkonto seit der Kontoeröffnung in der Nebenbuchhaltung als "A. _____ – Durchlaufstätte Ausland bzw. Betriebsstätte Ausland (Türkei)" im "Abacus – Konto 1020" geführt und vollständig gebucht worden sei. Die Durchlaufbetriebsstätte habe seit 2011 bis 2019 die Funktion einer Durchlaufstätte, und es sei weder Gewinn noch Verlust erzielt worden. Die Erfolgsneutralität sei der Grund, warum die beiden Abacus Mandanten "A. _____ GmbH" und "Durchlaufstätte Ausland (Türkei)" nicht konsolidiert worden seien. Es habe keine Unterbesteuerung stattgefunden.

Mit Schreiben vom 9. März 2020 (StV-act. 5) unterbreitete die Rekursgegnerin der Rekurrentin einen Einschätzungsvorschlag, in welchem sie die Gutschriften auf dem nicht deklarierten Postkonto von Fr. 47'788.– (2016) bzw. Fr. 53'319.– (2017) beim steuerbaren Gewinn aufrechnete. Zudem liess sie die geltend gemachten Verlustvorträge von total Fr. 42'852.– nicht zum Abzug zu. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass sämtliche Gutschriften auf dem in Frage stehenden Postkonto seit 2011 als Honorarertrag zu qualifizieren seien. Eine Betriebsstätte Türkei wurde nicht anerkannt. Auch liess die Rekursgegnerin die von der Rekurrentin geltend gemachten Aufwendungen nicht zum Abzug zu. Die Rekurrentin nahm dazu mit Schreiben vom 27. März 2020 Stellung (StV-act. 6) und reichte weitere Unterlagen ein. Auf Antrag der Rekurrentin fand am 19. August 2020 eine Besprechung mit der zuständigen Bücherexpertin der Rekursgegnerin statt. Der Einschätzungsvorschlag wurde von der Rekurrentin nicht unterzeichnet.

Mit Veranlagungsverfügungen 2016 vom 27. August 2020 (StV-act. 7) setzte die Rekursgegnerin den steuerbaren Gewinn unter Aufrechnung der auf dem Postkonto Nr. _____ eingegangenen Gutschriften von total Fr. 47'788.– und unter Streichung der mit der Steuererklärung 2016 geltend gemachten Verlustvorträgen von total Fr. 42'852.– auf Fr. 57'700.– fest. Am 3. September 2020 wurden die Veranlagungen 2017 verfügt (StV-

act. 7) und der steuerbare Gewinn unter Aufrechnung der auf dem erwähnten Postkonto eingegangenen Gutschriften von total Fr. 53'319.– auf Fr. 79'400.– festgesetzt. Auch hier wurden die geltend gemachten Verlustvorträge nicht akzeptiert.

Gegen die Veranlagungsverfügungen 2016 und 2017 erhob die Rekurrentin am 26. September 2020 Einsprache (StV-act. 8). Mit Entscheid vom 29. November 2021 (StV-act. 9) wies die Rekursgegnerin diese vollumfänglich ab; im Wesentlichen mit der Begründung, die geltend gemachten Aufwände (d.h. die [teilweise] über das nicht deklarierte Postkonto getätigten Barzahlungen und Banküberweisungen) seien nicht rechtsgenügend nachgewiesen.

B. Mit Rekurs bzw. Beschwerde ans Verwaltungsgericht vom 29. Dezember 2021 (act. 1) stellte die Rekurrentin die folgenden Anträge:

1. Der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und der steuerbare Gewinn (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) für das Steuerjahr 2016 neu mit Fr. 0.– und für das Steuerjahr 2017 neu mit Fr. 0.– festzusetzen.
2. Eventualiter sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und der steuerbare Gewinn (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) für das Steuerjahr 2016 neu mit Fr. 48'708.05 (gerundet: Fr. 48'700.–) und für das Steuerjahr 2017 neu mit Fr. 69'687.80 (gerundet: Fr. 69'600.–) festzusetzen.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin.

Begründend führte sie (in der 29-seitigen Rekursschrift) zusammengefasst aus, dass Herr C._____ alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Rekurrentin sei, die u.a. als Treuhänderin (Buchführung etc.) tätig sei. Herr C._____ habe türkische Wurzeln und verfüge über gute Kontakte in die Türkei. Im September 2011 sei aus Kostengründen eine Kooperation mit der Firma D._____ in E._____, Türkei, eingegangen worden. Mitarbeiter der Firma D._____ hätten Buchhaltungsunterlagen elektronisch verarbeitet. Die Firma D._____ habe für ihre Dienstleistungen Rechnung gestellt. Diese Rechnungen seien von Mitarbeitern der Rekurrentin jeweils vor Ort (in der Türkei) bar bezahlt worden, was die Firma D._____ mit Stempel und Unterschrift auf den Rechnungen quittierte habe. Es handle sich dabei um offizielle von einem türkischen Notar nummerierte Rechnungen bzw. Quittungen, die sich nicht pro forma erstellen liessen und daher zwingend in den Büchern der Firma D._____ vorhanden sein müssten, was von den dortigen Steuerbehörden kontrolliert werde. Das aus Schweizer Sicht etwas seltsame Prozedur-

re komme daher, dass in der Türkei die meisten Rechnungen in bar beglichen würden. Das Auftragsverhältnis mit der Firma D. _____ sei nach gut zwei Jahren, d.h. Ende 2013, beendet und von Herrn F. _____ in der Türkei übernommen worden, welcher (als ehemaliger, in die Türkei ausgewandeter Mitarbeiter der Rekurrentin) im Auftragsverhältnis für die Rekurrentin gearbeitet habe. Die Aufträge habe F. _____ über seine neu gegründete Firma "G. _____" (nachfolgend: G. _____) mit Sitz in H. _____, Türkei, abgewickelt. Die Firma G. _____ habe Rechnungen für Treuhanddienstleistungen gestellt. Diese seien teilweise bar bezahlt und teilweise durch Banküberweisung beglichen worden. Jeder Rechnung, die in deutscher Sprache ausgestellt worden sei, liege eine separate Quittung bei. Auch hierbei habe es sich um offizielle von einem türkischen Notar nummerierte Quittungen gehandelt. Es sei jeweils in türkischer Lira quittiert worden. Indes befänden sich auf der Quittung auch die Rechnungsnummer und der Frankenbetrag sowie Hinweise darauf, ob der dahinterstehende Betrag in bar bezahlt oder eine Banküberweisung getätigt worden sei. Das Bargeld habe in der Regel nicht direkt vom nicht deklarierten Postkonto gestammt, sondern aus dem Privatvermögen des Geschäftsführers. Einfach erklärt, seien alle Barbezüge des entsprechenden Mitarbeiters und alle Barzahlungen an die Firma G. _____ buchhalterisch erfasst worden. Die Differenz sei dann entweder ein Guthaben oder eine Schuld des entsprechenden Mitarbeiters gegenüber der Rekurrentin gewesen. Aus diesem Grund liessen sich die Barbezüge auch nicht den einzelnen Barzahlungen und Banküberweisungen an die Firma G. _____ zuordnen. Aus den bei der Rekursgegnerin eingereichten Kontoblättern lasse sich dies nicht auf den ersten Blick erkennen. Eine Kasse im eigentlichen Sinne habe es nicht gegeben und mithin auch kein Kassabuch, was verwirrend sei, aber schliesslich nicht zu einem falschen Resultat führe. Man hätte vielmehr die Verbuchungen über das Konto "Kasse" weglassen sollen und die entsprechenden Geschäftsvorfälle direkt über das Konto "KK C. _____" buchen müssen. Auch das Dazwischenschalten des Kontos "Geld-Transfer G. _____" (1090) habe den Überblick erschwert. Falsch seien die Buchungen indes nicht. Die Rekurrentin habe damit weder gegen die Grundsätze der kaufmännischen Buchführung noch gegen Steuerrecht verstossen.

Es liege in der Natur der Sache, dass es für den "Geldtransport" keinen Beleg gebe, insbesondere, wenn das Bargeld an der Grenze nicht habe deklariert werden müssen. Wenn die Rekursgegnerin dafür Beweise verlange und bei Beweislosigkeit den geltend gemachten Aufwand ablehne, sei das nicht nur absurd, sondern auch willkürlich. Es gebe keinen Grund an der Echtheit der Quittungen zu zweifeln. Es sei lebensfremd, wenn die Rekursgegnerin Wechselquittungen verlange. Sämtliche Zahlungen, d.h. sowohl die Bank- wie

auch die Barzahlungen von der Firma G. _____, seien auf den offiziellen notariell zertifizierten Formularen quittiert worden. Hinter jeder Rechnung seien die entsprechenden Quittungen angeheftet. Es gebe Rechnungen, die zu einem Teil in bar und zu einem Teil durch Banküberweisung bezahlt worden seien. Der Grund, weshalb das Geld auf das Privatkonto von F. _____ überwiesen worden sei, liege darin, dass die Geschäftstätigkeit der Firma G. _____ bereits vor deren Gründung, aber in deren Namen und auf deren Rechnung aufgenommen worden sei. Vor der definitiven Gründung habe für diese noch kein Bankkonto eröffnet werden können. Nach der Gründung sei dieser Zahlungsweg wahrscheinlich aus Bequemlichkeit beibehalten worden.

Es seien im Rahmen der persönlichen Anhörung am 19. August 2020 Zeugenbeweise offeriert und im Detail erklärt worden, wie die Bezahlung der Subunternehmerinnen in der Türkei abgewickelt worden sei. Damit sei die Rekurrentin den strengen Beweiserfordernissen im Zusammenhang mit internationalen Geschäfts- und Rechtsbeziehungen bereits im Veranlagungsverfahren nachgekommen. Auch im Verfahren vor Verwaltungsgericht werde die Befragung der involvierten Personen als Zeugen offeriert. Ein kleiner Teil des in diesem Zusammenhang stehenden E-Mail-Verkehrs werde dem Rekurs beigelegt. Es werde offeriert, sämtlichen E-Mail-Verkehr vorzugsweise elektronisch einzureichen. Es handle sich dabei um mehr als 100 E-Mails.

Tatsächlich habe von Anfang an die Absicht gefehlt, in der Nebenbuchhaltung einen Gewinn auszuweisen. Es sei darauf geachtet worden, dass Einnahmen und Ausgaben ungefähr gleich hoch gewesen seien. Das sei denn auch der Grund gewesen, weshalb dieses Postkonto und die Nebenbuchhaltung nicht deklariert worden seien. Man sei der Meinung gewesen, dass man damit keine Gewinnsteuern hinterziehe und sich daher eine Deklaration erübrige. Dass dies ein Fehler gewesen sei, sei inzwischen auch der Rekurrentin klar. Der Gewinn aus den in der Türkei bearbeiteten Mandaten sei nur in der offiziellen Buchhaltung der Rekurrentin angefallen. In die Nebenbuchhaltung "Betriebsstätte" sei indes nur so viel an Umsatz geflossen, um den Aufwand "Türkei" decken zu können. Dies lasse sich beispielhaft an einigen Geschäftsvorfällen illustrieren.

In Bezug auf den Eventualantrag hielt die Rekurrentin fest, dass vom aufgerechneten Umsatz die nicht abgeführte Mehrwertsteuer (MWST) im Sinne einer steuerlichen Rückstellung von Amtes wegen zu berücksichtigen und als Aufwand in Abzug zu bringen sei. Weiter seien bei einer Aufrechnung beim steuerbaren Gewinn die auf dieser Aufrechnung lasenden Gewinnsteuern von Amtes wegen in Abzug zu bringen.

C. Mit Schreiben vom 30. Dezember 2021 (act. 2) reichte die Rekurrentin einen "Nachtrag zum Rekurs/Beschwerde" mit weiteren Beilagen ein (Jahresrechnungen 2015, 2016 und 2017 der G. _____ sowie Kontoblätter betreffend Erträge aus den für die Rekurrentin erbrachten Leistungen [Rek-act. 69–74]). Daraus sei ersichtlich, dass sämtliche Zahlungen der Rekurrentin, für die Quittungen ausgestellt worden seien, auch als Ertrag verbucht worden seien. Dies sei ein weiterer Beweis dafür, dass die geltend gemachten Zahlungen in die Türkei geschäftsmässig begründet gewesen seien. Damit sei auch den erhöhten Anforderungen für den Nachweis von Zahlungen ins Ausland Genüge getan.

D. Am 10. März 2022 reichte die Rekursgegnerin ihre Vernehmlassung (act. 7) ein und beantragte, es sei der Rekurs im Eventualantrag teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten sei, und im Übrigen der Einspracheentscheid der Rekursgegnerin zu bestätigen, unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrentin.

Begründend wurde unter Verweis auf die Ausführungen im angefochtenen Einspracheentscheid zusammengefasst ausgeführt, die von der Rekurrentin vorgelegten Rekursbeilagen betreffen die Jahre 2011–2017. Im vorliegenden Verfahren lägen nur die Steuerperioden 2016 und 2017 im Streit. Über eine allfällige Nachsteuer (und Strafsteuer) für die Steuerperioden 2011 bis 2015 habe die Rekursgegnerin noch nicht entschieden. Die Buchführung und Rechnungslegung der Rekurrentin hätten den allgemeinen Grundsätzen gemäss Art. 957a Abs. 2 und Art. 958c Abs. 1 OR zu genügen. Indem das fragliche Postkonto und die damit verbundenen Buchungen nicht in die offiziellen Geschäftsbücher aufgenommen worden seien, seien namentlich die Grundsätze der Vollständigkeit und Verlässlichkeit erheblich verletzt worden. Es erweise sich zweifellos als handelsrechtlich unzulässig, für einen Teil der Geschäftstätigkeit, aus dem angeblich kein Gewinn resultiere, bloss eine "Nebenbuchhaltung" zu führen. Diesbezüglich bestehe kein Beurteilungsspielraum zu Gunsten der Rekurrentin, was dieser als im Treuhandbereich tätiges Unternehmen hätte bekannt sein sollen. Ein solches Vorgehen lasse sich vor dem Hintergrund der Rechnungslegungsvorschriften in aller Regel nur mit einer Steuerhinterziehungsabsicht schlüssig erklären und qualifiziere unter Umständen als Steuerbetrug. Dies umso mehr, wenn, wie in der Rekursschrift ausführlich erläutert werde, die Kunden der Rekurrentin regelmässig einen Teilbetrag auf das nicht deklarierte Postkonto und den restlichen Betrag auf ein deklariertes Bankkonto überwiesen hätten, und die Rechnungen über keinen Buchungstempel der Rekurrentin verfügen würden. Hinzu komme, dass mehrere Indizien vorlägen, die auf Mängel der "Nebenbuchhaltung" schliessen liessen. Es sei darauf hin-

zuweisen, dass nach den Grundsätzen der ordnungsmässigen Buchführung der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge und die Nachprüfbarkeit zu beachten seien (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR). Daher würden Buchungen für sich allein keinen Beweis erbringen, wenn die Zahlungsflüsse nicht nachvollzogen werden könnten. Letzteres sei vorliegend der Fall.

Nachdem die fraglichen Aufwendungen nicht in den Jahresrechnungen der Rekurrentin erscheinen würden, bleibe es ihr verwehrt, sich auf den Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zu berufen. Im Gegenteil, es obliege der Rekurrentin der Nachweis, dass die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung erfüllt seien. Dies bedinge, dass sie Bestand und geschäftsmässige Begründetheit der Aufwendungen belege. Da internationale Transaktionen zu beurteilen seien und die Nichtdeklaration des Postkontos bzw. die "Nebenbuchhaltung" grundsätzliche Zweifel aufkommen liessen, sei es nicht nur gerechtfertigt, sondern dränge sich vielmehr auf, erhöhte Anforderungen an den Nachweis zu stellen. Soweit die Rekurrentin in diesem Zusammenhang absurdes, willkürliches Verhalten rüge, könne ihr nicht gefolgt werden.

Die Rekurrentin habe im Einspracheverfahren Quittungen für die geltend gemachten Zahlungen an die Gesellschaft "G. _____" eingereicht. Der späte Einreichungszeitpunkt sei nicht nachvollziehbar, handle es sich dabei doch vermeintlich um die wichtigsten Beweismittel. Von einer fachkundigen Rekurrentin wäre zu erwarten gewesen, dass sie die Quittungen bereits zu Beginn des Verfahrens, spätestens aber nach dem Einschätzungsvorschlag, vorgelegt hätte. Zudem erstaune, dass die Rechnungen regelmässig in zwei Tranchen bezahlt worden sein sollen, und zwar jeweils ein erster Teil per Banküberweisung (ohne Angabe der Rechnungsnummer, teilweise sogar vor der Rechnungsstellung) und der Rest ein paar Tage später in bar. Dass auch für die Banküberweisung eine Quittung ausgestellt worden sein soll, sei unüblich und ebenfalls wenig plausibel.

In der Rekursschrift werde sodann mehrfach vorgebracht, es handle sich vorliegend um offizielle von einem türkischen Notar nummerierte Quittungen. Für diese Behauptung lägen jedoch keinerlei Belege vor. Eine Google-Suche nach dem Begriff "Tediye Makbuzu" (Zahlungsbestätigung), der auf den Quittungen aufgedruckt sei, lasse vielmehr vermuten, dass ein (wenn auch personalisierter) standardmässiger Quittungsblock aus dem Bürobedarf verwendet worden sei.

Zwar sei wohl durchaus zutreffend, dass in der Türkei überwiegend mit Bargeld bezahlt werde. Beim damaligen Geschäftsführer der Gesellschaft "G. _____", F. _____, handle es sich allerdings um einen ehemaligen (und mittlerweile wieder aktuellen) Kadermitarbeiter der Rekurrentin, der als Buchhalter zweifellos über fundierte Kenntnisse der in der Schweiz geltenden Anforderungen an die Überprüfbarkeit von Transaktionen verfügt habe. Die mit dem gewählten Vorgehen verbundenen erheblichen Unklarheiten und Unstimmigkeiten wirkten sich zu Lasten der Rekurrentin aus. Im Übrigen sei anzumerken, dass bei regem Bargeldverkehr ein Kassenbuch zu führen sei, was vorliegend versäumt worden sei. Weiterhin fehlten auch Belege für die behaupteten Bezüge von privaten Konten und Privateinlagen.

Für die aus den streitbetroffenen Aufrechnungen resultierenden zusätzlichen Gewinnsteuern könnten – gemäss der (damaligen) Praxis der Zuger Steuerverwaltung auf Antrag hin – entsprechende Rückstellungen gebildet werden. Da die Höhe der zusätzlichen Rückstellungen davon abhängt, ob bzw. in welchem Umfang das Verwaltungsgericht die von der Rekurrentin geltend gemachten Aufwendungen zum Abzug zulasse, werde um Rückweisung an die Steuerverwaltung zwecks genauer Berechnung der Rückstellungen ersucht. Hätte die Rekurrentin diesen Eventualantrag bereits vor der Steuerverwaltung gestellt, wäre diesem mutmasslich ohne Weiteres entsprochen worden. Insoweit sei das vorliegende Rekursverfahren nicht vonnöten gewesen.

Was die Mehrwertsteuer betreffe, verhalte es sich wie folgt: Die von der Rekurrentin gegenüber inländischen Kunden erbrachten entgeltlichen Buchhaltungs- und Treuhanddienstleistungen unterlägen der Inlandsteuer (Art. 8 Abs. 1, Art. 10 Abs. 1 und Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Für Dienstleistungen, welche die Rekurrentin von ausländischen, nicht mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen beziehe, seien Bezugssteuern geschuldet (Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG), die als Vorsteuern in Abzug gebracht werden könnten (Art. 28 Abs. 1 lit. b MWSTG). Nachdem die geltend gemachten Zahlungen an die Gesellschaft "G. _____" wie oben gezeigt nicht anerkannt werden könnten, seien darauf keine Bezugssteuern zu entrichten (eine abweichende Beurteilung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV] bleibe vorbehalten). Die von der Rekurrentin erbrachten Dienstleistungen seien anscheinend bereits vollumfänglich der Besteuerung unterworfen worden (jedenfalls seien auf den Rechnungen Mehrwertsteuern überwältzt worden), und zwar auch in Bezug auf die Teilbeträge, die auf das nicht deklarierte Postkonto geflossen seien. Ohne weitergehende Informationen, insbesondere zu den eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen (Art. 39 Abs. 1 MWSTG), lasse sich nicht abschliessend beurteilen, ob die

Rückstellungen zu korrigieren seien. Nach den Regeln über die Beweislastverteilung sei die beantragte Erhöhung deshalb zu verweigern. Unabhängig davon werde im Anschluss an das Urteil des Verwaltungsgerichts eine Meldung nach Art. 75 Abs. 1 MWSTG an die ESTV erfolgen, damit die korrekte Ablieferung der Mehrwertsteuer überprüft werden könne.

E. Mit Replik vom 9. Mai 2022 (act. 10) hielt die Rekurrentin an ihren Anträgen fest und brachte im Wesentlichen vor, das Führen einer Nebenbuchhaltung sei handelsrechtlich nicht unzulässig. Es möge zutreffen, dass die Nebenbuchhaltung bei der Rekursgegnerin habe Zweifel aufkommen lassen. Wenn sich aber die Rekurrentin mit grossem Aufwand bemühe, mit den entsprechenden Belegen und Ausführungen den Beweis für die Richtigkeit der Neben- und Hauptbuchhaltung zu erbringen, sollten diese Belege und Ausführungen trotz aller anfänglichen Zweifel objektiv geprüft und beurteilt werden. Die Rekurrentin habe aber den Eindruck, dass die Rekursgegnerin lediglich mit überspitzten formellen Anforderungen an die Buchhaltung (fehlender Buchungsstempel, fortlaufende Belegnummerierung) argumentiere. Dass ein Teil der Rechnungen jeweils durch Banküberweisung und der andere Teil in bar bezahlt worden seien und auch für die Banküberweisung eine Quittung ausgestellt worden sei, sei aus Schweizer Sicht nicht üblich bzw. entspreche nicht unseren Gepflogenheiten. Daraus lasse sich aber nicht ableiten, dass es sich bei den Quittungen um Fälschungen handle. Es habe der Nachweis erbracht werden können, dass die Gesellschaft "G. _____" sämtliche quittierten Einnahmen auch als Ertrag verbucht habe. In Bezug auf die "von einem türkischen Notar nummerierten Quittungen" müsse eingestanden werden, dass hier seitens der Rekurrentin etwas missverstanden worden sei. Wie nun nochmalige Abklärungen ergeben hätten, seien diese Behauptungen seitens der Rekurrentin falsch, wofür sich diese entschuldige. Die Quittungsblöcke würden in der Papeterie gekauft und diese seien nicht notariell nummeriert. Indes sei es offenbar in der Türkei unüblich, dass auf den Quittungen ein Buchungsstempel angebracht werde. Auch würden die Quittungen gemäss türkischer Praxis nicht mit einem Buchungsdatum und einer Belegnummer versehen. Die Behauptung der Rekursgegnerin, dass es sich bei F. _____ um einen Buchhalter mit fundierten Kenntnissen über die in der Schweiz geltenden Anforderungen an die Überprüfbarkeit von Transaktionen handle, sei falsch. Die Buchhaltung der Gesellschaft "G. _____" weise ein Konto "KASA" (100) aus. Ob ein Kassabuch geführt worden sei, sei zu vermuten. So oder anders sei dies aber nicht entscheiderelevant, da nachweislich auch alle Bareinnahmen als Ertrag verbucht worden seien.

F. Mit Duplik vom 27. Mai 2022 (act. 12) hielt die Rekursgegnerin an ihren Anträgen fest und liess ergänzend ausführen, die Rekurrentin bringe keine neuen Argumente und Beweismittel vor, die zu einer anderen Beurteilung Anlass gäben. Insbesondere sei die Rekursgegnerin weiterhin unverändert der Meinung, dass teilweise erhebliche Unstimmigkeiten und Unklarheiten vorlägen. Besonders zu erwähnen seien dabei die Tatsache, dass die Rekurrentin für die angebliche Geschäftstätigkeit in der Türkei eine "Nebenbuchhaltung" geführt habe, die in der bei der Steuerverwaltung ins Recht gelegten offiziellen "Hauptbuchhaltung" nicht ersichtlich sei, was sich sowohl handels- (Grundsatz der Vollständigkeit usw.) als auch steuerrechtlich als unzulässig erweise; die Hinweise, die auf zusätzliche Mängel der "Nebenbuchhaltung" schliessen liessen, etwa die fortlaufend nummerierten und erst am Ende des Geschäftsjahres vorgenommenen Buchungen, die jedenfalls bei einer in der Buchhaltungs- und Treuhandbranche tätigen Rekurrentin als ungewöhnlich zu betrachten seien; der späte Einreichungszeitpunkt der Quittungen; die Hinweise, die auf Mängel der Quittungen schliessen liessen, etwa die wenig plausible fortlaufende Nummerierung und die widersprüchlichen (mittlerweile widerrufenen) Angaben bezüglich notarieller Prüfung; die unüblichen Zahlungsmodalitäten mit Begleichung der Rechnungen in zwei Tranchen in bar und per Überweisung innerhalb weniger Tage, wobei auch für die Überweisungen Quittungen ausgestellt worden sein sollen, was nicht nachvollziehbar sei; die Verwendung eines privaten Bankkontos von F. _____ statt eines geschäftlichen Bankkontos der Gesellschaft "G. _____"; die erheblichen Privatbezüge auf dem fraglichen Postkonto; die fehlenden Belege für die Bezüge von privaten Konten des Geschäftsführers und die Privateinlagen; die fehlenden Einfuhr- und Wechselbelege im Zusammenhang mit den Bargeldtransaktionen; sowie die unklaren Angaben über die abgerechneten Mehrwertsteuern. Insgesamt bleibe es dabei, dass die Rekurrentin den ihr obliegenden Nachweis, wonach es sich bei den streitbetroffenen Zahlungen um geschäftsmässig begründete Aufwendungen handle (und in der Folge eine Bilanzberichtigung vorzunehmen sei) nicht rechtsgenügend zu erbringen vermöge.

G. Es erfolgte kein weiterer Schriftenwechsel. Die ESTV liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) 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 Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (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 des Steuergesetzes des Kantons Zug (StG; BGS 632.1) 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).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen und kommunalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel umfasst.

1.2 Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 29. November 2021 (frühestens zugestellt am Folgetag) wurde am 29. Dezember 2021 der Schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Er entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb er vom Gericht zu prüfen 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 Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 19 Rz. 6). Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörde 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 bzw. das Gericht zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, 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 mit Verweis auf die sogenannte Normentheorie in BGE 143 II 661 E. 7.2). Daraus sowie mit Blick auf § 124 Abs. 1 StG bzw. Art. 123 Abs. 1 DBG – wonach die Veranlagungsbehörden *zusammen mit der steuerpflichtigen Person* die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellt – folgt, dass solch steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person mittels substantiiertes Sachdarstellung vorzutragen sind und sie im Falle der Beweislosigkeit deren Folgen zu tragen hat.

3. Aufgrund der Vorbringen der Parteien ergibt sich dem Gericht vorliegend als unstrittig, dass es sich (einkommensseitig) bei den Gutschriften auf dem nicht deklarierten bzw. nicht in den Jahresrechnungen enthaltenen Postkonto Nr. _____ (nachfolgend: Postkonto) um bisher nicht deklarierte Einkünfte aus Geschäftstätigkeit der Rekurrentin handelt, die bei der Ermittlung der steuerbaren Gewinne, so insbesondere für die hier zu beurteilenden Steuerperioden 2016 und 2017, zu berücksichtigen sind (act. 1, Ziff. 2.1). Aufgrund der nicht strittigen Vorbringen der Parteien handelt es sich dabei für das Gericht um die folgenden Gutschriften (vgl. StV-act. 9, Ziff.2, S. 3; Postkontoauszüge in den von der Rekursgegnerin im Veranlagungsverfahren zu den Akten gelegten zwei Bundesordern I [StV-act. 11] und II [StV-act. 12]; sowie die von der bei der Rekursgegnerin zuständigen Bücherexpertin erstellte Gesamtübersicht "Postkonto A. _____ GmbH" [StV-act. 10]):

-	in 2011	= Fr. 20'122.–
-	in 2012	= Fr. 33'264.–
-	in 2013	= Fr. 69'789.–
-	in 2014	= Fr. 165'397.–
-	in 2015	= Fr. 50'159.–
-	in 2016	= Fr. 47'788.–
-	in 2017	= Fr. 53'319.–

4. In hauptsächlicher Sache strittig und zu prüfen ist, ob die von der Rekurrentin mit ihrer Nebenbuchhaltung "A. _____ – Durchlaufstätte Ausland bzw. Betriebstätte Ausland (Türkei)" (Terminologie gemäss Rekurrentin; nachfolgend: Nebenbuchhaltung) geltend gemachten und mit den Gutschriften auf dem Postkonto im Zusammenhang stehenden Aufwände gleichzeitig als geschäftsmässig begründete Aufwände der Steuerperiode 2016 und 2017 zu anerkennen sind. Als geschäftsmässig begründete Aufwendungen kön-

nen diese nur dann gelten, wenn deren Vorhandensein als erwiesen zu betrachten ist. Wie vorstehend unter E. 2.2 ausgeführt, ist diesbezüglich die Rekurrentin beweisbelastet. Diesbezüglich ergibt sich das Folgende:

4.1 Als juristische Person in der Form der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) unterliegt die Rekurrentin der Verfahrenspflicht, mit der Steuererklärung eine unterzeichnete Jahresrechnung (mit Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) der zu veranlassenden Steuerperiode einzureichen (Art. 125 Abs. 2 DBG; § 126 Abs. 2 StG).

Nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bildet diese Jahresrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung (Art. 58 DBG; § 59 StG; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 58 N 8 [nachfolgend: DBG-Kommentar]). Diese Jahresrechnung hat auf formell und materiell ordnungsgemässen, nach obligationenrechtlichen Vorschriften erstellten Geschäftsbüchern zu beruhen (Art. 126 Abs. 3 DBG; § 127 Abs. 3 StG; Art. 957a OR; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., Art. 58 N 13, Zweifel/Hunziker, in: DBG-Kommentar, Art. 125 N 27). Beruht die Jahresrechnung mit Bilanz und Erfolgsrechnung auf einer formell und materiell ordnungsgemässen, d.h. in Übereinstimmung mit den obligationenrechtlichen Buchführungsvorschriften geführten Buchhaltung, so erbringen sie grundsätzlich den Beweis für den darin ausgewiesenen Reingewinn (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 132 N 57). Ordnungsgemässe Buchführung und Rechnungslegung in diesem Sinne verlangt, dass die Geschäftsvorfälle und Sachverhalte den obligationenrechtlichen Grundsätzen folgend (u.a.) vollständig, wahrheitsgetreu, systematisch, klar, verständlich, nachprüfbar und nach dem Bruttoprinzip (Verrechnungsverbot) erfasst und dargestellt werden (vgl. Neuhaus/Schärer, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, Art. 957a N 14 ff. [nachfolgend: BSK-OR II]; Neuhaus/Suter, in: BSK-OR II, Art. 958c N 19 f.).

4.2 Vorliegend ist unstrittig, dass in den mit den Steuererklärungen 2016/2017 eingereichten Jahresrechnungen 2016/2017 ein der Rekurrentin gehörendes Postkonto nicht erfasst/verbucht wurde. Dieses Konto wurde in einer (nicht mit den Jahresrechnungen 2016/2017 konsolidierten) "Nebenbuchhaltung" geführt, über welche die Rekurrentin auch die Geschäftsaktivitäten mit türkischen Geschäftspartnern (Firma G._____) erfasste bzw. verbuchte (act. 1, Ziff. 1.2). Betreffend dieser Nebenbuchhaltung führt die Rekurren-

tin im Rahmen ihrer uferlosen Vorbringen unter anderem das Folgende aus (Jahre 2016/2017):

- Die Nebenbuchhaltung habe die Funktion einer Durchlaufstätte, und es sei weder Gewinn noch Verlust erzielt worden. Die Erfolgsneutralität sei der Grund, warum die beiden Abacus Mandanten "A. _____ GmbH" und "Durchlaufstätte Ausland (Türkei)" nicht konsolidiert worden seien (act. 1, Ziff. 1.2);
- Im Jahre 2016 habe die Firma G. _____ Rechnungen für Treuhanddienstleistungen über insgesamt Fr. 45'673.– gestellt. Davon seien Fr. 21'073.– in bar bezahlt und Fr. 24'600.– durch Banküberweisung bezahlt worden; Quittiert sei jeweils in türkischer Lira worden. Indes befänden sich auf der Quittung auch die Rechnungsnummer und der Frankenbetrag. Das Wort "Nakit" auf der Quittung bedeute, dass der dahinterstehende Betrag in bar bezahlt worden sei. Das Wort "K. Karti" bedeute, dass der dahinterstehende Betrag mit einer Banküberweisung getätigt worden sei, insbesondere ab dem nicht deklarierten Postkonto;
- Das Bargeld habe in der Regel nicht direkt vom nicht deklarierten Postkonto, sondern aus dem Privatvermögen des Geschäftsführers gestammt. Es sei also nicht der Betrag vom Postkonto der Rekurrentin in bar bezogen worden, der dann in der Türkei zu bezahlen gewesen sei;
- Einfach erklärt, seien alle Barbezüge des entsprechenden Mitarbeiters und alle Barzahlungen an die Firma G. _____ buchhalterisch erfasst worden. Die Differenz sei dann entweder ein Guthaben oder eine Schuld des entsprechenden Mitarbeiters gegenüber der Rekurrentin gewesen. Aus diesem Grund liessen sich die Barbezüge auch nicht den einzelnen Barzahlungen und Banküberweisungen an die Firma G. _____ zuordnen;
- Aus den bei der Rekursgegnerin eingereichten Kontoblättern lasse sich dies nicht auf den ersten Blick erkennen, weil alles über die drei Konti "Kasse" (1000), "Geld-Transfer G. _____" (1090) und "KK C. _____" (2561) abgewickelt worden sei, was den Überblick erschwere;
- Eine Kasse im eigentlichen Sinne habe es nicht gegeben und mithin auch kein Kassabuch, was verwirrend sei; man hätte vielmehr die Verbuchungen über das Konto "Kasse" weglassen und die entsprechenden Geschäftsvorfälle direkt über das Konto "KK

C. _____" buchen müssen, was den Tatsachen entsprochen, jedoch zum gleichen Resultat geführt hätte;

- Der Umweg über das Konto "Kasse" sei überflüssig gewesen. Auch das Dazwischenschalten des Kontos "Geld-Transfer G. _____" (1090) erschwere den Überblick;
- Letztendlich seien alle Privatentnahmen und Privateinlagen über das Konto "KK C. _____" (2561) gebucht worden. Bei der Schuldübernahme per 31. Dezember 2016 handle es sich lediglich um eine Umbuchung in der gleichen Kontokategorie ohne Einfluss auf die Erfolgsrechnung;
- Dass Bezüge ab dem Postkonto für die Deckung von Lebenshaltungskosten verwendet worden seien, sei auch aus steuerlicher Sicht nicht verboten. In casu seien alle diese Bezüge ausschliesslich über das Konto "KK C. _____" (2561) gebucht worden und nicht über die Erfolgsrechnung der Rekurrentin, wie sich bei einem Blick in die Erfolgsrechnung leicht erkennen lasse. Wenn also Herr C. _____ beispielsweise bei der Migros eingekauft und über das Postkonto der Rekurrentin bezahlt habe, sei dieser Betrag bei der Gesellschaft nicht als Aufwand verbucht worden, sondern als Schuld von Herrn C. _____ gegenüber der Gesellschaft. Er habe diesen Betrag der Gesellschaft wieder zurückzahlen müssen, was er denn auch mit seinen diversen Privateinlagen getan habe. Das gelte auch für alle getätigten Bargeldbezüge. Diese seien Herrn C. _____ auf seinem Konto "KK C. _____" (2561) belastet worden;
- Wenn andererseits Herr C. _____ in der Türkei aus seinem Privatvermögen die Firma G. _____ für deren Treuhandleistungen in bar bezahlt habe, stelle dies eine Privateinlage in die Rekurrentin bzw. eine Rückzahlung seiner oben erwähnten Privatbezüge dar. Auch diese Einlagen seien auf dem Konto "KK C. _____" (2561) korrekt verbucht worden (vgl. zum Vorstehenden: act. 1, Ziff. 2.8/2.9).

Zum Nachweis der von der Rekurrentin in ihren Eingaben zur Nebenbuchhaltung und den Geschäftsfällen mit ihren türkischen Geschäftspartnern gemachten Aussagen liess diese einen umfangreichen Satz an Rechnungen und Quittungen zu den Akten legen, zu einem Grossteil in türkischer Sprache und teilweise ergänzt mit handschriftlich angebrachten deutschen Übersetzungen. Es wurde von der Rekurrentin weiter offeriert, für bisher allenfalls fehlende Beweiserbringung beim Verwaltungsgereicht sämtlichen E-Mail-Verkehr auf Aufforderung hin vorzugsweise elektronisch einzureichen. Es handle sich dabei um mehr als 100 E-Mails.

4.3 Aufgrund dieser, von der Rekurrentin selber dargestellten Sachlage ergibt sich, dass die von dieser mit den Steuererklärungen 2016/2017 eingereichten Jahresrechnungen 2016/2017 offensichtlich gegen zwingende Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung verstossen. Insbesondere die Grundsätze der Vollständigkeit, Klarheit, Verständlichkeit, Nachprüfbarkeit und des Verrechnungsverbots sind in krasser Weise verletzt.

Handelsrechtswidrige Jahresrechnungen sind im Veranlagungsverfahren durch die Anwendung von handelsrechtskonformen Wertansätzen zu korrigieren bzw. zu berichtigen (sog. Bilanzberichtigung; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 125 N 27/27a).

Der von der Rekurrentin eingereichte umfangreiche Dokumentensatz zur separat geführten Nebenbuchhaltung, mit diversen, zum Teil in türkischer Sprache abgefassten Rechnungen und Quittungen betreffend die in der Nebenbuchhaltung erfassten Geschäftsfälle, vermag nicht ansatzweise die den im Veranlagungsverfahren eingereichten Jahresrechnungen 2016/2017 inhärenten handelsrechtlichen Mängel zu beheben bzw. zu berichtigen. Wie die Rekurrentin selber ausführt, lassen sich (u.a.) weiterhin z.B. weder Barbezüge noch Barzahlungen oder Banküberweisungen klar zuordnen, durch die Verwendung der Konti "Kasse", "Geld-Transfer G. _____" und "KK C. _____" bleibt der Überblick erschwert, eine eigentliche Kasse hat offenbar verwirrender Weise gar nicht bestanden, die Verbuchungen über das Konto "Kasse" wären besser weggelassen worden und durch das Dazwischenschalten des Kontos "Geld-Transfer G. _____" wurde der Überblick zusätzlich erschwert.

4.4 Bei einer Bilanzberichtigung müssen jedoch die geltend gemachten Berichtigungen den Veranlagungsbehörden gegenüber in einer Art und Weise dargelegt werden, die den Nachvollzug überhaupt ermöglichen. Die Beweislast, dass die so berichtigten Jahresrechnungen auf einer in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstandenden Überführung der ursprünglich eingereichten (handelsrechtswidrigen) Jahresrechnung beruht, obliegt – wie allgemein für steuermindernde Tatsachen – der Rekurrentin (BGer 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.5.3). Die Rekurrentin wäre daher gehalten gewesen, ihren Verfahrenspflichten nachzukommen und selber berichtigte, vollständige und handelsrechtskonforme (Steuer-)Bilanzen bzw. Jahresrechnungen 2016 und 2017 zu erstellen und einzureichen und zwar in einer Weise, die den Veranlagungsbehörden und noch viel mehr den Rechtsmittelinstanzen einen Nachvollzug ermöglichen. Dies hat die

Rekurrentin unterlassen und es vorgezogen, Behörden und Gerichte mit einem umfangreichen, zum Teil in türkischer Sprache abgefassten und mit handschriftlichen Übersetzungen versehenen Datensatz einzudecken, was an sich schon an eine Zumutung grenzt, ist es doch sicherlich nicht Sache der Veranlagungs- bzw. Gerichtsbehörde, anhand der eingereichten Datenflut für die Rekurrentin diese Berichtigungen selber durchzuführen.

Wie die Vorinstanz richtig festgestellt hat, lassen weder der von der Rekurrentin eingereichte umfangreiche Datensatz noch deren ausufernde Elaborate hierzu den Nachvollzug der hier strittigen Aufwandpositionen zu. Für das Gericht steht sodann fest, dass an dieser Sachlage auch die von der Rekurrentin angerufenen Zeugen, zum Grossteil Geschäftspartner bzw. frühere Mitarbeiter der Rekurrentin, nichts zu ändern vermögen, weshalb auf entsprechende Beweisabnahme verzichtet werden kann (antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 144 II 427 E. 3.1.3; 141 I 60 E. 3.3).

Der Beschwerdeführerin gelingt es folglich nicht, die nachträgliche Bilanzberichtigung für die Geschäftsjahre 2016 und 2017 rechtsgenügend darzulegen, zumal bei einem solchen Vorgehen, wie die Beschwerdegegnerin richtig bemerkt, bei Auslandstransaktionen erhöhte Anforderungen zu stellen sind (vgl. etwa BGer 2C_118/2021 vom 19. Mai 2021 E. 2.4.2 mit Hinweisen; StV-act. 9, Ziff. 2, S. 3 mit weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Dasselbe gilt für die von der Rekurrentin für die Vorperioden 2011 bis 2015 behaupteten und nicht korrekt verbuchten Aufwendungen; die in diesen Perioden erfolgten Gutschriften auf dem Postkonto (vgl. E. 3 vorstehend) machen daher die von der Rekurrentin in den Steuerperioden 2016 und 2017 deklarierten Verlustvorträge (Fr. 45'518.– bzw. Fr. 32'892.–) mehr als wett, weshalb deren Nichtberücksichtigung in den Veranlagungen 2016 und 2017 nicht zu beanstanden ist.

Die Beschwerdegegnerin hat folglich betreffend die geschäftsmässig begründeten Aufwände zu Recht auf die ursprünglich eingereichten Jahresrechnungen 2016 und 2017 abgestellt und den in diesen ausgewiesenen Gewinnen die auf dem (nicht deklarierten) Postkonto verbuchten Gutschriften hinzugerechnet.

5.

5.1 Für die aus den Gewinnaufrechnungen resultierenden zusätzlichen Gewinnsteuern können, wie dies auch von der Rekursgegnerin zugestanden wird, entsprechende Rückstellungen gebildet werden, was gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung von Amtes wegen zu berücksichtigen ist (BGer 9C_660/2022 vom 10. Mai

2023 E. 6.2 mit Hinweis auf BGE 141 II 83 E. 5). In diesem Punkt ist das Eventualbegehren der Rekurrentin gutzuheissen. Zur Berechnung der Höhe dieser zusätzlichen Rückstellung in den Steuerperioden 2016 und 2017 wird die Sache an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.

5.2 Was die Mehrwertsteuer betrifft, vermögen die Ausführungen der Rekursgegnerin zu überzeugen (vgl. act. 7, Ziff. 3f, S. 5). Ohne weitergehende Informationen lässt sich nicht abschliessend beurteilen, ob diesbezüglich Rückstellungen zu korrigieren sind. Nach den Regeln über die Beweislastverteilung und die Mitwirkungspflicht (vgl. E. 2.2 vorstehend) ist die im Eventualantrag beantragte Erhöhung der entsprechenden Rückstellung deshalb zu verweigern. Sollten der Rekurrentin solche Kosten tatsächlich noch entstehen, können sie in der entsprechenden (nachfolgenden) Steuerperiode geltend gemacht bzw. beurteilt werden.

6. Abschliessend und zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass die in den Steuerperioden 2016 und 2017 von der Rekursgegnerin vorgenommenen Gewinnaufrechnungen zu Recht erfolgten. Die Beschwerde ist daher in diesen Punkten abzuweisen. In teilweiser Gutheissung des Eventualantrags wird die Sache zur Neuberechnung der aus den Gewinnaufrechnungen resultierenden Gewinnsteuerrückstellungen, und damit des steuerbaren Gewinns, an die Rekursgegnerin zurückgewiesen. Im Übrigen wird auch der Eventualantrag abgewiesen.

7.

7.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend unterliegt die Rekurrentin in den Hauptanträgen vollständig. Das teilweise Obsiegen lediglich im Rahmen des Eventualantrags hinsichtlich der Rückstellungen infolge der Gewinnsteuern hat den Verfahrensaufwand – insbesondere im Hinblick auf die Ausführungen der Rekurrentin und die eingereichte Flut von Dokumenten, die einer substantiierten Sachdarstellung bei Weitem nicht gerecht wurden – nicht massgeblich beeinflusst, weshalb sie die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts bestimmt (§ 1 Abs. 2 KoV VG), vorliegend auf Fr. 3'500.– festgesetzt und im Betrag von Fr. 2'000.– mit dem Kostenvorschuss verrechnet.

7.2 Den vorstehenden Überlegungen zur Kostenaufgabe folgend ist der Rekurrentin bei diesem Verfahrensausgang keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario; § 9 Abs. 2 KoV VG). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung 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 im Eventualantrag teilweise gutgeheissen und die Sache an die Rekursgegnerin zur Neuberechnung der Rückstellungen im Sinne der Erwägungen (E. 5.1) zurückgewiesen; im Übrigen werden der Rekurs und die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Spruchgebühr wird auf Fr. 3'500.– festgesetzt und ist von der Rekurrentin zu bezahlen, unter Anrechnung des geleisteten Kostenvorschusses von Fr. 2'000.– (die Rechnung über den Mehrbetrag von Fr. 1'500.– folgt nach Rechtskraft des Urteils).
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Rechtsvertreter der Rekurrentin (im Doppel), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern sowie zum Vollzug von Ziffer 2 (im Dispositiv) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 27. November 2023

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am