



# VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

---

## ABGABERECHTLICHE KAMMER

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

U R T E I L vom 8. April 2024  
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

**A.** \_\_\_\_\_ **S.A.**  
Rekurrentin

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2018  
(Gewinnaufrechnungen)

A 2022 32

A. Die A. \_\_\_\_\_ S.A. (vom 16. Dezember 2015 bis 19. Dezember 2018 mit Sitz im Kanton Schwyz, vom 19. Dezember 2018 bis 20. Dezember 2021 mit Sitz im Kanton Zug, danach wieder im Kanton Schwyz [www.zefix.ch]) deklarierte in der Steuererklärung und der Jahresrechnung 2018 einen Gewinn von Fr. \_\_\_\_\_ (vor Anrechnung der Verlustvorträge; StV-act. 1). Im Veranlagungsverfahren erfolgte im Mai 2021 eine Beweisaufgabe (StV-act. 2–4) und im Juli 2021 ein Einschätzungsvorschlag (StV-act. 5) sowie nachfolgend diverse E-Mail-Korrespondenz zwischen dem Verwaltungsrat der steuerpflichtigen Gesellschaft, B. \_\_\_\_\_, und dem zuständigen Bücherexperten der Steuerverwaltung (StV-act. 6–12).

Mit den Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2021 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Reingewinn für die Steuerperiode 2018 auf Fr. \_\_\_\_\_ (direkte Bundessteuer) bzw. auf Fr. \_\_\_\_\_ satzbestimmend Fr. \_\_\_\_\_ (Kantons- und Gemeindesteuern), fest. Der tiefere steuerbare Reingewinn für die Kantons- und Gemeindesteuern resultierte aus der interkantonalen Steuerausscheidung infolge Sitzverlegung (Code 1710 und 1800; vgl. auch act. 5 S. 2). In den Veranlagungsverfügungen rechnete die Steuerverwaltung (sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer) unter Code 1140 geschäftsmässig nicht begründeten Mietaufwand für die Liegenschaft in C. \_\_\_\_\_/SZ von Fr. 41'380.– sowie unter Code 1150 geschäftsmässig nicht begründeten Fahrzeugaufwand von Fr. 31'216.– auf. Bei den gemieteten Räumlichkeiten handle es sich um eine 5,5-Zimmer Maisonette Wohnung in C. \_\_\_\_\_/SZ mit einem Mietaufwand über Fr. 47'380.–. Gemäss Mietvertrag könne die Wohnung von bis zu zwei Personen genutzt werden, wobei die Möglichkeit von Homeoffice bestehe. Eine darüberhinausgehende gewerbliche Nutzung sei nicht vorgesehen. Die Gesellschaft miete in D. \_\_\_\_\_/ZG einen Gewerberaum. Eine geschäftsmässige Begründung für den Mietaufwand in C. \_\_\_\_\_/SZ habe nicht schlüssig beigebracht werden können, zumal die Gesellschaft über lediglich einen Mitarbeiter verfüge und sich dieser jährlich nur rund einen Monat in der Schweiz aufhalte. Für ein Büro in einer Privatwohnung ohne repräsentativen Charakter akzeptiere die Steuerverwaltung maximal Fr. 500.– pro Monat. Es habe auch nicht aufgezeigt werden können, inwiefern das Fahrzeug geschäftlich genutzt werde. Ohne geschäftlichen Hintergrund könnten die Fahrzeugkosten nicht steuerlich zum Abzug zugelassen werden. Die Fahrzeugkosten von Fr. \_\_\_\_\_ würden folglich als geschäftsmässig nicht begründete Kosten dem steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet (StV-act. 13).

Am 15. Dezember 2021 erhob die steuerpflichtige Gesellschaft Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2021 (StV-act. 14). Im Rahmen des Einspracheverfahrens kam es zu weiterer (telefonischer und elektronischer) Korrespondenz (StV-act. 15–17), die A. \_\_\_\_\_ S.A. reichte insbesondere am 16. September 2022 per E-Mail eine detailliertere Erläuterung des Sachverhalts sowie Fotos der Wohnung in C. \_\_\_\_\_/SZ bei der Steuerverwaltung ein (StV-act. 18). Am 29. September 2022 fand eine Besprechung per Zoom-Meeting statt, an welcher die steuerpflichtige Gesellschaft, vertreten durch B. \_\_\_\_\_ (Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift), ihre Anträge mündlich begründete (StV-act. 19). Im Nachgang der Besprechung erfolgte eine weitere Beweisaufgabe (StV-act. 20–22).

Mit Einspracheentscheid vom 24. November 2022 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab (zugestellt mit A-Post Plus via Postfach am 26. November 2022 [StV-act. 23; vgl. auch StV-act. 24, 25]).

B. Dagegen gelangte die A. \_\_\_\_\_ S.A. am 27. Dezember 2022 (Poststempel) ans Verwaltungsgericht und beantragte sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 24. November 2022; konkret stellte sie folgende Rechtsbegehren (act. 1 S. 6):

1. Der Veranlagungsentscheid Kantons- und Gemeindesteuern 2018 vom 30. September 2021 sei aufzuheben.
2. Der Veranlagungsentscheid direkte Bundessteuer 2018 vom 30. September 2021 sei aufzuheben.
3. Die Aufrechnung für Mietaufwand in C. \_\_\_\_\_/SZ sei mit Fr. 13'000.– statt der aufgerechneten Fr. 41'380.– festzulegen.
4. Die Aufrechnung für Fahrzeugaufwand sei mit Fr. 12'000.– statt der aufgerechneten Fr. 31'216.– festzulegen.
5. Entsprechend sei der steuerbare Reingewinn für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 nach Berücksichtigung der Vorjahresverluste auf Fr. 0.– festzulegen.
6. Entsprechend sei der steuerbare Reingewinn für die direkte Bundessteuer 2018 nach Berücksichtigung der Vorjahresverluste auf Fr. 0.– festzulegen.
7. Die Einsprecherin (recte: Rekurrentin) sei für den Fall, dass den Anträgen nicht vollumfänglich entsprochen werde, Gelegenheit zu geben, ihre Anträge anlässlich einer Besprechung noch mündlich zu begründen.

- C. Den von ihr erhobenen Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– bezahlte die Rekurrentin in der Folge fristgerecht (act. 2, 3).
- D. Die Steuerverwaltung schloss mit Vernehmlassung vom 21. Februar 2023 auf Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei (act. 5).
- E. Mit Replik vom 31. März 2023 hielt die Rekurrentin an ihren Anträgen fest. Ergänzend beantragte sie, (8.) dem Rekurs sei stattzugeben und die Kosten seien der Steuerverwaltung aufzuerlegen (act. 10).
- F. Die Steuerverwaltung hielt duplizierend an der Abweisung des Rekurses fest (act. 12).
- G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (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) können 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). Im Übrigen kann die steuerpflichtige Person gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich beim Verwaltungsgericht rekurrieren. Der Rekurs muss Antrag und 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 Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als "Rekurs" bezeichnet, wobei der Begriff beide Rechtsmittel umfasst.

1.2 Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 24. November 2022 (zugestellt am 26. November 2022 [StV-act. 23]) wurde am Dienstag, 27. Dezember 2022 der schweizerischen Post übergeben und damit – unter Berücksichtigung von § 117 Abs. 2 StG und Art. 133 Abs. 1 DBG (i.c. letzter Tag der Frist an einem staatlich anerkannten Feiertag [Stephanstag; § 10 Abs. 4 VRG]) – rechtzeitig eingereicht. Die Rekurschrift entspricht sodann den übrigen formellen Voraussetzungen.

Anfechtungsobjekt bildet im vorliegenden Verfahren jedoch einzig der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 24. November 2022, welcher an die Stelle der Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2021 getreten ist (vgl. etwa BGer 2C\_832/2008 vom 4. Mai 2009 E. 2). Soweit die Rekurrentin die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen vom 30. September 2021 verlangt (Rechtsbegehren Ziff. 1 und 2), ist darauf nicht einzutreten. Es ist allerdings davon auszugehen, dass die Rekurrentin – jedenfalls sinn- gemäss – auch die Aufhebung des Einspracheentscheids beantragt hat. Auf den Rekurs ist insofern einzutreten.

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

2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Daraus 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.

3. Vorab ist auf den Antrag der Rekurrentin auf eine mündliche "Besprechung" einzugehen (Rechtsbegehren Ziff. 7), welcher als Beweisantrag zu verstehen ist. Anders als im Einspracheverfahren nach § 134 Abs. 2 StG besteht im Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht kein Anspruch darauf, sein Anliegen mündlich zu vertreten. Auch aus Art. 126 Abs. 2 DBG ergibt sich praxismässig kein Anspruch auf mündliche Anhörung im (Veranlagungs- oder) Rechtsmittelverfahren (BGer 2C\_683/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 3.4.1; 2C\_796/2016 vom 3. Mai 2017 E. 2.2; 2C\_104/2013 vom 27. September 2013 E. 2.3; generell: BGE 134 I 140 E. 5.3; 130 II 425 E. 2.1; 125 I 209 E. 9b; 122 II 464 E. 4c). Das Gericht kann auf die Abnahme von Beweisen verzichten, wenn es aufgrund bereits abgenommener Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür annehmen kann, diese werde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (BGE 131 I 153 E. 3). Vorliegend kann auf eine solche mündliche Anhörung bzw. Auskunftserteilung der steuerpflichtigen Gesellschaft bzw. ihrer Organe – welcher ohnehin bloss ein relativ geringer Beweiswert zukäme (vgl. Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 115 N 25) – verzichtet werden. Die Rekurrentin hatte im vorliegenden Verfahren mit zweifachem Schriftenwechsel (und den zahlreichen, aktenkundigen Äusserungsmöglichkeiten im vorinstanzlichen Verfahren) hinreichend Gelegenheit, ihre Sicht der Dinge darzutun. Es ist nicht ersichtlich (und es wird auch nicht dargelegt), inwieweit von einer weiteren (mündlichen) Anhörung darüberhinausgehende, neue Erkenntnisse zu erwarten wären.

Im Übrigen ergibt sich für das vorliegende Rekursverfahren weder aus der BV noch der EMRK ein Anspruch auf eine mündliche Verhandlung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 124 N 6 und § 148 N 9 mit zahlreichen Hinweisen). Das Rechtsbegehren der Rekurrentin ist allerdings ohnehin nicht als Antrag auf eine mündliche Verhandlung zu interpretieren.

4. Streitig und zu prüfen sind die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Gewinnaufrechnungen. Konkret geht es um die Beurteilung der Aufrechnungen von geschäftsmässig nicht begründetem Mietaufwand betreffend die Räumlichkeiten in C.\_\_\_\_\_/SZ sowie geschäftsmässig nicht begründetem Fahrzeugaufwand.

5.

5.1 Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG unterliegt ebenso wie nach Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und § 59 Abs. 1 Ziff. 2 StG der Gewinnsteuer der gesamte Rein-

gewinn, wozu insbesondere auch der Erfolgsrechnung belasteter, geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand zählt. Daraus ergibt sich e contrario, dass generell (nur) jener Aufwand steuerlich abzugsfähig ist, der geschäftsmässig begründet ist (vgl. BGer 2C\_987/2020 vom 22. Juni 2021 E. 3.1 mit Hinweisen).

5.2 Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beurteilt sich in der Regel danach, ob er kaufmännisch angemessen ist (vgl. BGer 2C\_151/2017, 2C\_152/2017, 2C\_178/2017, 2C\_179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.6, nicht publ. in BGE 146 II 111; BGer 2C\_414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.3). Kaufmännisch angemessen und demnach geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen (vgl. BGE 124 II 29 E. 3c; 113 Ib 114 E. 2c; BGer 2C\_988/2021 vom 27. September 2022 E. 2.1.1 mit weiteren Hinweisen).

5.3 In allgemeiner Weise unterliegt das Veranlagungsverfahren für steuerpflichtige Personen, als Steuersubjekte, der Untersuchungsmaxime (vgl. § 124 und § 130 Abs. 1 StG; Art. 123 und Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken (BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. § 125 ff. StG; Art. 123 ff. DBG; BGE 148 II 285 E. 3.1.1; BGer 9C\_251/2023 vom 26. Mai 2023 E. 3.2.2; 9C\_624/2022 vom 15. März 2023 E. 5.2.2).

Trotz Vermutung der materiellen Richtigkeit einer nach den handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss geführten Buchhaltung ist die steuerpflichtige Person insbesondere verpflichtet, auf Verlangen der Veranlagungsbehörde Auskunft zu erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (Art. 126 Abs. 2 DBG; § 127 Abs. 2 StG). Die Maxime der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ist in das gemischte Veranlagungsverfahren eingebettet: Im Rahmen der ihr obliegenden Untersuchungspflicht kann die Veranlagungsbehörde Auskunft über die tatsächlichen Hintergründe jeder Buchung verlangen. Bei fehlendem Nachweis von deren tatsächlichen Grundlagen trägt der Steuerpflichtige das Risiko der Beweislosigkeit und kann bzw. muss die Veranlagungsbehörde der entsprechenden (Aufwand-)Buchung die steuerliche Anerkennung versagen. Gelingt jedoch der Nachweis der tatsächlichen Grundlagen einer handelsrechtlich korrekten Buchung, ist diese gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen. Bestehen steuerliche Korrekturvor-

schriften, genügt hingegen der Nachweis der tatsächlichen Grundlagen einer handelsrechtlich zulässigen Buchung nicht. Damit die entsprechende Buchung als geschäftsmässig begründet auch steuerlich anerkannt werden kann, braucht es vielmehr – über den Nachweis der für eine handelsrechtlich zulässige Buchung erforderlichen Tatsachen hinaus – den (zusätzlichen) Nachweis jener Tatsachen, welche gemäss den entsprechenden steuerlichen (Korrektur-)Vorschriften vorliegen müssen, damit die infrage stehende handelsrechtlich zutreffende Buchung auch steuerlich anerkannt werden kann und der entsprechende Aufwand damit als geschäftsmässig begründet erscheint (BGE 147 II 209 E. 5.1.1 mit Hinweisen).

5.4 Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden (oder im Beschwerdefall das Gericht) in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis; vgl. BGE 148 II 285 E. 3.1.2; 147 III 73 E. 3.2; 141 III 241 E. 3.2.3). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (zum Ganzen: 9C\_251/2023 vom 26. Mai 2023 E. 3.2.4 mit weiteren Hinweisen).

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Steuerbehörde beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast (BGE 147 II 209 E. 5.1.3).

5.5 Von der rechtlichen Qualifikation von Aufwendungen als geschäftsmässig begründet zu unterscheiden ist die Frage von deren Nachweis. Dieser obliegt, da es um steuermindernde Tatsachen geht, dem Steuerpflichtigen (vgl. BGE 143 II 661 E. 7.2). Während es hinsichtlich der steuerrechtlichen Anerkennung eines verbuchten Aufwands als geschäftsmässig begründet grundsätzlich nicht Sache der Steuerbehörden ist, dessen Zweckmässigkeit in Frage zu stellen, bleibt es hinsichtlich der Frage, ob und in welchem Umfang tatsächlich entsprechende Aufwendungen entstanden sind (namentlich ob mit solchen Aufwendungen der steuerpflichtigen Person tatsächlich zugeflossene Leistungen "eingekauft" wurden bzw. ob in tatsächlicher Hinsicht überhaupt ein Konnex zur

Geschäftstätigkeit besteht), bei der Beweislastverteilung gemäss der Normentheorie, d.h. im Fall der Beweislosigkeit trägt die steuerpflichtige Person deren Folgen (vgl. BGer 2C\_988/2021 vom 27. September 2022 E. 2.1.2; 2C\_414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.2).

Die Frage, ob ein Aufwand steuerlich abgezogen werden kann, hat insofern eine *tatsächliche* (Nachweis der Leistung und Gegenleistung) sowie eine *rechtliche* (geschäftsmässige Begründetheit) Komponente. Die steuerpflichtige Person ist lediglich für die tatsächliche Komponente (objektiv) beweisbelastet (BGer 2C\_414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.3).

6. Vorab gilt es zur steuerrechtlichen Zugehörigkeit der Rekurrentin Folgendes festzuhalten:

Aus den Ausführungen der Rekurrentin im Veranlagungs-, Einsprache- und Rekursverfahren wird deutlich, dass ihr Sitz im Kanton Zug in der hier interessierenden Steuerperiode rein formeller Natur ist (sog. "Briefkastendomizil"). Zwar hat sie im Kanton Zug tatsächlich einen Gewerberaum gemietet (Rek-act. 3). Sie legt jedoch selbst dar, dass dieses Büro lediglich als Domizil für sie selbst und ihre Kunden diene. Die Fläche in D. \_\_\_\_\_/ZG könne für sich allein gar nicht bestehen. Sie habe für die Mietfläche in D. \_\_\_\_\_/ZG mehrere Untermietverträge abgeschlossen (StV-act. 10 S. 2; StV-act. 18 S. 4; act. 1 S. 7; act. 10 S. 4). Die Rekurrentin stellt gar die Frage in den Raum, weshalb sie bzw. ihre Organe aus "Top-Büros in Limassol oder Malta sowie Sankt Gallen" nach D. \_\_\_\_\_/ZG kommen sollten, um in einem kleinen Büro "herumzusitzen" und dann auch noch in einer "Kaschemme" zu übernachten, nur um für das Steueramt in Zug Steuereinnahmen zu generieren; dies mache "keinen Sinn und auch keinen Spass" (StV-act. 10 S. 2).

Dass die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin im fraglichen Zeitraum in D. \_\_\_\_\_/ZG stattgefunden hat, also ihr wirtschaftlicher und tatsächlicher Mittelpunkt im Kanton Zug lag und hier die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks stattfand bzw. die Geschäftsführung ihren Schwerpunkt hatte (vgl. BGer 2C\_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2), ist nach dem Gesagten nicht anzunehmen.

Nichtsdestotrotz ist vorliegend an der Besteuerung am statutarischen Sitz der Gesellschaft festzuhalten. Dass der wirtschaftliche und tatsächliche Mittelpunkt der Gesellschaft in den Räumlichkeiten in C. \_\_\_\_\_/SZ (oder einem anderen Standort in der Schweiz) liegt, ist

nämlich ebenso wenig ersichtlich. Die Rekurrentin führt zwar aus, dass sich die für die Geschäftsführung notwendigen Arbeitsplätze (samt Servern, Bibliothek und Archiv) in C.\_\_\_\_\_/SZ befinden würden (StV-act. 10). Allerdings hält sie auch wiederholt fest, dass sie über keine Angestellten verfüge; solche seien aufgrund ihres Geschäftsmodells auch nur bedingt hilfreich (StV-act. 22, "Einsprache" S. 2; act. 1 S. 4). B.\_\_\_\_ (Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift) und seine Lebenspartnerin, E.\_\_\_\_ ("de facto Finanzdirektorin"; die Abrechnung ihrer Dienstleistungen erfolge über die F.\_\_\_\_ LLP [act. 1 S. 3, 9]) würden sich nur jeweils für maximal vier Wochen pro Jahr in der Schweiz aufhalten, um keine Steuerpflicht auszulösen (act. 1 S. 4). B.\_\_\_\_ lebe als Geschäftsführer der Rekurrentin schon seit Jahren in London und Malta sowie seit dem Brexit in Malta und Zypern. Er sei nicht regelmässig in C.\_\_\_\_\_/SZ. Diverse Personen hätten Schlüssel zu den Räumlichkeiten in C.\_\_\_\_\_/SZ, zudem seien die beteiligten Personen auch nicht immer gleichzeitig vor Ort, um Tätigkeiten im Rahmen der Mandate zu übernehmen (act. 10 S. 4). "Andere Kollegen der F.\_\_\_\_ LLP" sowie B.\_\_\_\_ würden Mandanten zumeist an deren Wohnort besuchen, oder man treffe sich an verschiedenen Standorten in der Schweiz und natürlich auch in den Büros in C.\_\_\_\_\_/SZ und D.\_\_\_\_\_/ZG (act. 1 S. 2; StV-act. 22, "Einsprache" S. 2). Der in St. Gallen wohnhafte G.\_\_\_\_ (Direktor mit Einzelunterschrift) führe seit Aufnahme seiner Tätigkeit als Amtsnotar nur noch regelmässig Beurkundungen durch (act. 1 S. 3).

Wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, gelingt es der Rekurrentin denn auch nicht aufzuzeigen, dass bzw. in welchem Umfang in den Räumlichkeiten in C.\_\_\_\_\_/SZ eine Geschäftstätigkeit zugunsten der Rekurrentin ausgeführt wird (vgl. nachfolgende E. 7.1.3). Soweit ersichtlich, scheint ferner auch die Steuerverwaltung des Kanton Schwyz (bis anhin) nicht davon auszugehen, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin für die Steuerperiode 2018 im Kanton Schwyz befinde.

Zusammengefasst bleibt letztlich unklar, wo normalerweise die Geschäftsführung der Rekurrentin besorgt wird bzw. was diese überhaupt beinhaltet. Infolgedessen ist sie an ihrem statutarischen Sitz zu besteuern.

7. Es bleibt zu prüfen, ob die durch die Rekursgegnerin vorgenommenen Gewinnaufrechnungen zu Recht erfolgten.

7.1 Die erste aufgerechnete Aufwandposition betrifft die Miete einer 5,5-Zimmer Maisonette Wohnung in C.\_\_\_\_\_/SZ im Kanton Schwyz.

7.1.1 Die Beschwerdegegnerin bringt zusammengefasst vor, dass die Rekurrentin im Veranlagungs- sowie im Einspracheverfahren mehrfach aufgefordert worden sei, Nachweise betreffend den Mietaufwand in C.\_\_\_\_\_/SZ einzureichen. Gemäss Mietvertrag vom 27. Januar 2016 (Rek-act. 2) könne die Wohnung von bis zu zwei Personen genutzt werden, wobei später der Sitz der Gesellschaft resp. die Möglichkeit von Homeoffice bestehe. Gemäss den von den Vertragsparteien anerkannten, allgemeinen Bestimmungen zum Schwyzer Mietvertrag bedürften Gebrauchsänderungen, die teilweise oder vollumfängliche gewerbliche Nutzung sowie die Erhöhung der vertraglich vereinbarten Personenanzahl der schriftlichen Zustimmung des Vermieters. Eine solche Zustimmung sei nicht eingereicht worden. Ebenso seien trotz mehrfacher Aufforderung keine Nachweise über die behaupteten Weiterverrechnungen an Kunden und Partner(-gesellschaften) eingereicht worden. Weiter erschienen die Ausführungen der Rekurrentin teilweise widersprüchlich. Die Steuerverwaltung habe für die Liegenschaft in C.\_\_\_\_\_/SZ nach Ermessen Fr. 500.– pro Monat für ein Büro akzeptiert. Die Differenz sei als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand dem steuerbaren Reingewinn hinzuzurechnen, da die Rekurrentin die Beweislast für steuermindernde Tatsachen trage und trotz diverser Korrespondenz im Veranlagungsverfahren, mehrfacher Ergänzung der Einsprache sowie den ausführlichen Eingaben im Rekursverfahren keine rechtsgenügenden Nachweise erbracht habe (act. 5 S. 3 ff.; act. 12 S. 2).

7.1.2 Die Rekurrentin rügt in ihren weitschweifigen Eingaben im Wesentlichen, dass sich die Steuerverwaltung zu Unrecht in ihre Geschäftsleitung einmische, indem sie den Mietaufwand als geschäftsmässig nicht begründet erachte. Die Rekurrentin benötige drei bis vier vollständig eingerichtete Arbeitsplätze in den Räumlichkeiten in C.\_\_\_\_\_/SZ. Ihr Vorgehen sei kostenbewusst und die Räumlichkeiten in C.\_\_\_\_\_/SZ und D.\_\_\_\_\_/ZG seien als Einheit zu betrachten. Sie habe den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit des Mietaufwands betreffend die Wohnung in C.\_\_\_\_\_/SZ sehr wohl erbracht (act. 1 S. 1 ff.; act. 10 S. 3 ff.).

7.1.3 Vorliegend geht es – anders als die Rekurrentin anzunehmen scheint – nicht um die rechtliche Qualifikation der streitgegenständlichen Aufwände als "geschäftsmässig begründet", sondern um deren Nachweis in tatsächlicher Hinsicht. Es ist zwar aus den Akten ersichtlich, dass eine Wohnung in C.\_\_\_\_\_/SZ durch die Rekurrentin angemietet wurde (vgl. den Mietvertrag Schwyz und die Kontoblätter 6001 "Fremdmiete Geschäftsr. Büro" in StV-act. 3). Aus den Unterlagen und den diversen Ausführungen der Rekurrentin geht

jedoch nicht hervor, in welchem Umfang überhaupt ein tatsächlicher Konnex zwischen dem geltend gemachten Mietaufwand und der Geschäftstätigkeit der Rekurrentin besteht. Es kann namentlich nicht nachvollzogen werden, in welchem Umfang die Räumlichkeiten in C.\_\_\_\_\_/SZ für die Geschäftstätigkeit der Rekurrentin und in welchem Umfang sie für andere, offenbar ebenfalls durch die Organe der Rekurrentin beherrschten, Gesellschaften sowie von Kunden genutzt werden. Die eingereichten Unterlagen erlauben diesbezüglich keine Abgrenzung. Dass die Räumlichkeiten nicht allein der Rekurrentin zur Verfügung stehen, wird aus den Ausführungen der Rekurrentin offensichtlich. In ihrer Sachverhaltsdarstellung macht die Rekurrentin darüber hinaus keine klare Trennung zwischen ihrer Geschäftstätigkeit und der Geschäftstätigkeit ihrer "Partner", namentlich der "F.\_\_\_\_\_/LLP" und "vier Firmen im Kanton Zug" (exemplarisch: act. 1 S. 11 f.; act. 10 S. 5; StV-act. 12; StV-act. 22, "Einsprache" S. 2 ff.). Trotz mehrfacher Aufforderung der Steuerverwaltung hat die Rekurrentin in diesem Zusammenhang keine sachdienlichen Belege aufgelegt. Hierzu wäre sie im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht jedoch verpflichtet gewesen. Wenn die Rekurrentin mit anderen (ebenfalls durch ihre Organe beherrschten) Gesellschaften Verrechnungen vornimmt, die aufgrund ihrer Vorgehensweise nicht nachvollzogen werden können (vgl. act. 1 S. 12; StV-act. 22, "Einsprache" S. 3 f.), hat sie die daraus folgenden Beweisschwierigkeiten selbst zu verantworten und deren Folgen im Rahmen der geltenden Beweislastverteilung zu tragen. Die Rekurrentin hält im Übrigen fest, dass die Gesellschaft im Jahr 2018 keine "Gruppengesellschaft" gewesen sei (StV-act. 22, "Einsprache" S. 7). Dass dem so gewesen wäre, ist auch nicht ersichtlich; ferner wären entsprechende (Verrechnungs-)Nachweise auch innerhalb einer Konzernstruktur von Nöten, denn das schweizerische Steuerrecht kennt grundsätzlich keine Konzernsichtweise (vgl. BGer 9C\_660/2022 vom 10. Mai 2023 E. 4.4). Was den erstmals im Rekursverfahren mit der Replik aufgelegten Kontoauszug "Bürokostenumlage" betrifft (Rek-act. 9), ist mit der Steuerverwaltung (act. 12 S. 2) festzuhalten, dass die dazugehörenden Weiterbelastungsrechnungen sowie Kontodetails zu den weiterbelasteten Kosten nach wie vor nicht vorliegen (vgl. vorstehende E. 5.3 zum Beleg der tatsächlichen Grundlagen jeder Buchung). Soweit diesbezüglich gar keine beweistauglichen Unterlagen existieren – ein entsprechender Nachweis also überhaupt nicht möglich ist –, hat die Rekurrentin gleichwohl die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. vorstehende E. 5.5). Die Rekursgegnerin verweist im Übrigen zu Recht auf die teilweise widersprüchliche Argumentation der Rekurrentin im Zusammenhang mit der Nutzung der Wohnung in C.\_\_\_\_\_/SZ (vgl. act. 5 S. 4).

Vor diesem Hintergrund ist der von der Steuerverwaltung ermessenweise (zugunsten der Steuerpflichtigen) zum Abzug zugelassene Mietaufwand von Fr. 500.– als durchaus grosszügig zu erachten. Die Beschwerdegegnerin stützt sich dabei – im Sinne einer natürlichen Vermutung für die vertragsgemässe Verwendung der Mietsache (vgl. vorne E. 5.4) – auf den aktenkundigen Mietvertrag vom 27. Januar 2016, welcher gemäss handschriftlicher Ergänzung den späteren Sitz der Gesellschaft "resp. Homeoffice" und die Benützung der Wohnung durch zwei Personen vorsieht (Rek-act. 2). Die von der Rekurrentin behauptete, informelle Umnutzung der Räumlichkeiten erschöpft sich in einer reinen Parteibehauptung, wonach der Geschäftsführer der Rekurrentin den Vermieter gut kenne und daher die Umnutzung zu einem Büro – auch ohne die gemäss den allgemeinen Bestimmungen zum Schwyzer Mietvertrag vorgesehene Schriftlichkeit – in Ordnung sei (vgl. StV-act. 19). Damit gelingt ihr der Gegenbeweis nicht (vgl. vorstehende E. 5.4). Immerhin implizieren die eingereichten Fotos (Rek-act. 5) eine gewisse geschäftliche Nutzung, wenn auch ihr Beweiswert dadurch geschmälert wird, dass nicht alle Räume der 5,5-Zimmerwohnung abgebildet sind, die Umgebung der Wohnung aufgrund der geschlossenen Jalousien nicht erkennbar ist und auch eine Zuordnung der Zimmer zu einem Grundriss (mangels dessen Vorliegens) nicht möglich ist. Angemerkt sei zudem, dass es bei dem behaupteten freundschaftlichen Verhältnis zum Vermieter nicht nachvollziehbar bleibt, weshalb der Rekurrentin die Beibringung eines Grundrisses der Mietwohnung offenbar weder im vorliegenden noch im vorinstanzlichen Verfahren möglich war (vgl. act. 10 S. 6). Ferner scheint ein gewisser Privatanteil – nicht zuletzt gestützt auf die Anträge der Rekurrentin – nicht bestritten zu sein.

Angesichts der erwähnten Indizien, welche zumindest eine gewisse geschäftliche Nutzung der Räumlichkeiten durch die Rekurrentin als Mietvertragspartei vermuten lassen, drängt sich jedenfalls keine für die Rekurrentin nachteilige Korrektur durch das Gericht (sog. *reformatio in peius*) geradezu auf, obschon ein anderes Ergebnis (Aufrechnung des vollständigen Mietaufwands) durchaus denkbar gewesen wäre.

7.1.4 Als Zwischenfazit kann festgehalten werden, dass die von der Steuerverwaltung vorgenommene Gewinnaufrechnung hinsichtlich des Mietaufwands für die Wohnung in C. \_\_\_\_\_/SZ zu Recht erfolgte.

7.2 Die zweite aufgerechnete Aufwandposition betrifft den Fahrzeugaufwand für ein durch die Rekurrentin geleastes Auto (vgl. den Leasingvertrag vom 3. November 2014 in StV-act. 4).

7.2.1 Gemäss der Steuerverwaltung wurden die verlangten Nachweise zum Fahrzeugaufwand trotz mehrfacher Aufforderung nicht erbracht (act. 5 S. 5).

7.2.2 Die Rekurrentin stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass sie die notwendigen Nachweise erbracht habe, die Anrechnung eines Privatanteils (aufgrund der Lebensmittelpunkte "der beiden Hauptakteure, die das Fahrzeug benutzen") absurd sei, das Fahrzeug auf dem Firmenparkplatz in C. \_\_\_\_\_/SZ auf Abruf zur Verfügung stehe und für die Geschäftstätigkeit der Rekurrentin unabdingbar sei. Die Steuerverwaltung greife durch die Aufrechnung des Fahrzeugaufwands massiv in die Geschäftsleitung des Unternehmens ein (act. 1 S. 16 ff.; act. 10 S. 7 f.).

7.2.3 Auch hier geht es um den Nachweis des Fahrzeugaufwands in tatsächlicher Hinsicht und nicht um dessen geschäftsmässige Begründetheit aus rechtlicher Sicht. Wie beim vorstehend thematisierten Mietaufwand gelingt es der Rekurrentin auch hinsichtlich des Fahrzeugaufwands nicht, die geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs für ihre Geschäftstätigkeit einerseits sowie eine Abgrenzung zur Nutzung des Fahrzeuges für bzw. durch andere Gesellschaften oder Personen andererseits aufzuzeigen (vgl. exemplarisch StV-act. 12). Die Aufzählung der "Geschäftsreisen" (act. 1 S. 17 f.) und der mit der Replik eingereichte Kontoauszug "Fahrkostenumlage" (Rek-act. 9) genügen hierzu nicht (vgl. vorstehende E. 5.3 zum Beleg der tatsächlichen Grundlagen jeder Buchung). Es kann in diesem Zusammenhang im Weiteren auf die zutreffenden Ausführungen der Steuerverwaltung im angefochtenen Einspracheentscheid verwiesen werden (StV-act. 23 S. 4. f.). Folglich hat die Rekurrentin für den unbewiesen gebliebenen Fahrzeugaufwand die Beweislast zu tragen, was sich in der entsprechenden Gewinnaufrechnung niederschlägt (vorne E. 5.3 ff.).

Abgesehen davon veranlasste das Kontrollschild des streitgegenständlichen Fahrzeugs "SG \_\_\_\_\_" [vgl. die Prämienrechnungen für die Motorfahrzeugversicherung in StV-act. 4], welches auf den Fahrzeugstandort in St. Gallen vermuten lässt (vgl. hierzu Art. 22 und 105 des Strassenverkehrsgesetzes [SVG; SR 741.01], Art. 77 und 120 der Verordnung über die Zulassung von Personen und Fahrzeugen zum Strassenverkehr [VZV; SR 741.51]), das Gericht dazu, im Internet eine Halterabfrage durchzuführen ([www.eautoindex.ch](http://www.eautoindex.ch)). Dabei zeigte sich, dass zwar die Rekurrentin als Halterin geführt wird, allerdings unter der Adresse "\_\_\_\_\_". Diese Adresse entspricht nicht der ehemaligen Domiziladresse der Rekurrentin in St. Gallen (vom 23. Dezember 2013 bis 16. De-

zember 2015 befand sich der Sitz der Gesellschaft an der \_\_\_\_\_; www.zefix.ch), sondern scheint gemäss dem im Internet einsehbaren Telefonbucheintrag mit der Wohnadresse von G. \_\_\_\_\_ identisch zu sein (www.search.ch). Dies steht klar im Widerspruch zu den Angaben der Rekurrentin, wonach der Standort des Fahrzeugs in C. \_\_\_\_\_/SZ liege (StV-act. 19; act. 1 S. 16). Ebenso wird die (geschäftliche und/oder private) Nutzung des Fahrzeugs durch den Direktor G. \_\_\_\_\_, welcher bloss noch Beurkundungen durchführe (act. 1 S. 3), nicht eingehend thematisiert ("ist als Schweizer Bürger natürlich dauerhaft vor Ort und nimmt nur gelegentlich Reisen nach Süddeutschland und Österreich vor" [act. 1 S. 4]; "bei sämtlichen Fahrten ins Ausland war der Unterzeichner [B. \_\_\_\_\_] der Fahrer" [StV-act. 22, "Einsprache" S. 6]) bzw. ausgeführt, dass dieser über "ein eigenes" Fahrzeug verfüge (act. 1 S. 16; zu weiteren Widersprüchlichkeiten in der Darstellung der Rekurrentin siehe die Ausführungen der Steuerverwaltung in act. 5 S. 5).

7.2.4 Nach dem Dargelegten ist die Aufrechnung des Fahrzeugaufwands nicht zu beanstanden. Die Rekurrentin hat keine rechtsgenügenden Nachweise geliefert. Ihre widersprüchlichen Angaben und die Indizienlage sprechen gegen eine geschäftliche Nutzung des Fahrzeugs.

7.3 Hinsichtlich beider Gewinnaufrechnungen erübrigen sich schliesslich Ausführungen zum in der Hauptsache vorgetragenen Argument der Rekurrentin, wonach sich die Steuerverwaltung durch die Aufrechnung der Aufwände unrechtmässig in ihre geschäftlichen Angelegenheiten einmische. Diese Rüge geht an der Sache vorbei, geht es doch – wie vorstehend wiederholt dargelegt – um den Nachweis der entsprechenden Aufwände in tatsächlicher Hinsicht.

8. Zusammenfassend erweist sich der vorliegende Rekurs als vollumfänglich unbegründet, er ist dementsprechend abzuweisen.

9.

9.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwands, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts (§ 1 Abs. 2 Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]) vorliegend auf Fr. 2'000.– festgesetzt und der Rekurrentin

auferlegt. Sie werden mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

9.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist der ohnehin nicht vertretenen Rekurrentin 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). 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 abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Es wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'000.– erhoben, die der Rekurrentin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss verrechnet wird.
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 die Rekurrentin (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, sowie (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziffer 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 8. April 2024

Im Namen der  
ABGABERECHTLICHEN KAMMER  
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am