



# 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 5. Dezember 2024 *[rechtskräftig]*  
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

**A. \_\_\_\_\_ AG**  
Rekurrentin  
vertreten durch B. \_\_\_\_\_ AG

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2012  
(Nachsteuer)

A 2023 16

A.

A.a Die A. \_\_\_\_\_ AG, mit Sitz in C. \_\_\_\_\_ /ZG, deklarierte in der Steuererklärung 2011 (StV-act. 1) einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.– (Reingewinn Fr. \_\_\_\_\_ ./ Vorjahresverluste Fr. \_\_\_\_\_). Auch in der Steuererklärung 2012 (StV-act. 2) deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.– (Verlust Fr. \_\_\_\_\_ ./ Vorjahresverluste Fr. \_\_\_\_\_). In der Folge wurde die steuerpflichtige Gesellschaft für die Steuerperiode 2011 und für die Steuerperiode 2012 jeweils dementsprechend veranlagt. Die entsprechenden Veranlagungsverfügungen vom 24. Januar 2013 und 14. Januar 2014 (StV-act. 3, 4) erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

A.b Im Februar 2016 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer (nachfolgend: Hauptabteilung MWST), bei der A. \_\_\_\_\_ AG eine mehrwertsteuerliche Buchprüfung für die Steuerperioden 2011–2014 durch. In diesem Zusammenhang nahm sie diverse mehrwertsteuerliche Korrekturen vor. Unter anderem gelangte sie zur Auffassung, dass die Steuerpflichtige Leistungen an ihr Aktionariat im Zusammenhang mit dem Neubau eines in deren Eigentum stehenden Mehrfamilienhauses in den Jahren 2011 und 2012 nicht zum Drittpreis fakturiert habe. Gegen diese Korrektur wehrte sich die A. \_\_\_\_\_ AG bis vor Bundesverwaltungsgericht, welches ihre Beschwerde mit Urteil A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 grösstenteils abwies. Die Steuerpflichtige obsiegte lediglich bezüglich der Steuerperiode 2011 wegen Eintritt der mehrwertsteuerlichen Verjährung (BVGer A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 [StV-act. 5]). Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts erwuchs unangefochten in Rechtskraft (vgl. StV-act. 8 S. 1).

A.c Die durch die ESTV, Hauptabteilung MWST, über diesen Sachverhalt informierte Steuerverwaltung des Kantons Zug leitete mit Schreiben vom 3. November 2022 ein Nachsteuerverfahren gegen die A. \_\_\_\_\_ AG ein. Darin teilte sie dieser u.a. mit, dass für die Steuerperiode 2012 ein um Fr. 39'229.– zu tiefer Reingewinn steuerlich erfasst worden sei (StV-act. 6). Am 2. Dezember 2022 wurden die Nachsteuerveranlagungen an die Steuerpflichtige versendet. Aufgerechnet als geldwerte Leistungen wurden ungenügend verbuchte Umsätze im Umfang von total Fr. 205'990.– (vgl. BVGer A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 E. 3.4.1.2), entfallend im Umfang von Fr. 150'285.– auf die Steuerperiode 2011 (massgeblich für den Verlustvortrag) und im Umfang von Fr. 55'705.– auf die Steuerperiode 2012. Ferner wurden – nicht bestrittene – Privatanteile im Umfang von Fr. 4'700.– p.a. aufgerechnet (StV-act. 7).

Mit Einspracheentscheid vom 6. Juni 2023 (Versanddatum) wies die Steuerverwaltung die am 3. Januar 2023 erhobene Einsprache (StV-act. 8) gegen die Nachsteuerveranlagungsverfügung 2012 vom 2. Dezember 2022 ab (StV-act. 9).

B. Mit Eingabe vom 6. Juli 2023 gelangte die A. \_\_\_\_\_ AG ans Verwaltungsgericht und beantragte sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 6. Juni 2023. Es sei im Sinne der Einsprache die Aufrechnung betreffend die Steuerperiode 2012 aus zu tief verbuchten Umsätzen von Fr. 55'705.– nicht vorzunehmen und es sei als Ergebnis der Rechnung 2012 ein Verlust von Fr. 16'476.– festzusetzen (act. 1).

C. Die Steuerverwaltung beantragte am 29. August 2023 vernehmlassend die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Der Einspracheentscheid vom 6. Juni 2023 sei zu bestätigen (act. 5).

D. Am 3. Oktober 2023 liess sich die Rekurrentin nochmals vernehmen und sinngemäss an ihren Anträgen festhalten (act. 7). Diese kurze Stellungnahme wurde der Steuerverwaltung am 4. Oktober 2023 zur Kenntnisnahme zugestellt (act. 8).

E. Die ESTV, Hauptabteilung direkte Bundessteuer, liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Im Nachsteuerverfahren sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar (Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; § 146 Abs. 3 des kantonalen Steuergesetzes [StG; BGS 632.1]). Gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG kann die 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 Be-

schwerden 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).

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 – als "Rekurs" bezeichnet, womit beide Rechtsmittel gemeint sind.

1.2 Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 6. Juni 2023 (zugestellt am 7. Juni 2023) wurde am 6. Juli 2023 der schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Die Rekurschrift entspricht sodann den übrigen formellen Voraussetzungen. Auf den Rekurs ist folglich 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 kantonaler 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; das Verwaltungsgericht ist bei seiner Entscheidung nicht an die Anträge der Parteien gebunden (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG).

3. Streitig und zu prüfen ist die im Nachsteuerverfahren betreffend das Steuerjahr 2012 durch die Steuerverwaltung vorgenommene Gewinnaufrechnung infolge verdeckter Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme. Dabei steht die Frage im Zentrum, ob die durch die Steuerpflichtige im Rahmen der Erstellung eines Mehrfamilienhauses im Eigentum ihrer Aktionäre ausgeführten Baumeisterarbeiten zu einem Preis verrechnet wurden, der einem Drittvergleich standhält.

4.

4.1 Die Rekurrentin stellt sich auf den Standpunkt, die erbrachten Leistungen seien korrekt verrechnet worden. Daraus würden keine zu tief verbuchten Umsätze resultieren. Den Sachverhalt habe sie gegenüber der ESTV, Hauptabteilung MWST, ausführlich dargelegt. Diese habe aber grösstenteils an ihrer ursprünglichen Sicht festgehalten und sei im Verlauf der diversen Kontakte zwischen Revisionstermin und Erlass der Verfügung nicht auf weitere Argumente ("Kleinheit" des Betriebes, spezielle Margensituation bei einzelnen Aufträgen etc.) eingegangen. Auch das Bundesverwaltungsgericht habe sich materiell nicht mit dem Sachverhalt befasst, sondern im Wesentlichen festgehalten, dass sich die ESTV, Hauptabteilung MWST, korrekt verhalten habe. Leider habe sich auch die Steuerverwaltung des Kantons Zug auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts abgestützt und den Sachverhalt selber nicht geprüft oder beurteilt. Faktisch sei also die Haltung der ESTV, Hauptabteilung MWST, bezüglich des materiellen Sachverhalts nicht mehr in Frage gestellt bzw. beurteilt, sondern von den Instanzen übernommen worden. Von der Sachlage her halte die Rekurrentin aber nach wie vor an ihrer in den Eingaben an die ESTV, Hauptabteilung MWST, dargelegten Sicht des materiellen Sachverhaltes fest (act. 1).

Mit Eingabe vom 3. Oktober 2023 ergänzt die Rekurrentin, dass sie in den damaligen Ausführungen gegenüber der ESTV, Hauptabteilung MWST (Schriftenwechsel, welcher dem Rekurs beiliege), mehrfach detaillierte Ausführungen zum Sachverhalt und zu den Korrekturen gemacht habe. In den Ausführungen gegenüber der ESTV, Hauptabteilung MWST, habe sie u.a. ausdrücklich dargelegt, dass ein Teil des Auftrages eine reine Betonarbeit gewesen sei (Sockelgeschoss, darauf sei anschliessend von einer Drittfirma das eigentliche Haus mit einer Holzkonstruktion aufgebaut worden) und dass eine solche Betonarbeit einen hohen Materialanteil beinhalte und kein "normaler", durchschnittlicher Auftrag sei. Genau solche Ausführungen seien ihres Erachtens nicht gewürdigt worden (act. 7).

4.2 Vernehmlassend hält die Steuerverwaltung im Wesentlichen fest, genauso wie im Recht der direkten Steuern sei der Drittvergleich auch im Mehrwertsteuerrecht verankert. Bei Leistungen an eng verbundene Personen gelte als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Dieser sog. Drittvergleich müsse analog zum Recht etwa der direkten Bundessteuer angestellt werden (BGer 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 5.3). Werde mehrwertsteuerlich im Leistungsaustausch mit nahestehenden Personen der Drittvergleich verletzt, so sei dies im Umkehrschluss ein erhebliches Indiz dafür, dass (auch) direktsteuerlich eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme

vorliege. Im vorliegenden Fall seien Leistungen an das Aktionariat der Rekurrentin betroffen, weshalb der Drittvergleich anwendbar sei und die Mehrwertsteuer auf die entsprechende Bestimmung in Art. 24 Abs. 2 MWSTG abzustellen gehabt habe. Mit anderen Worten habe sie ein drittvergleichskonformes Entgelt zu ermitteln gehabt. Gleiches gelte auch für die direkten Steuern.

Ein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus zwischen der Mehrwertsteuer und der Gewinnsteuer lasse sich dem Gesetz nicht entnehmen. Soweit ersichtlich sei auch die Frage der Beweislastverteilung zwischen den beiden Steuerarten, d.h. ob analog zum Verhältnis Gewinn- und Einkommenssteuer ein Bestreitungserfordernis einer aus einer rechtskräftig festgesetzten mehrwertsteuerlichen Verrechnungspreiskorrektur resultierenden Gewinnaufrechnung bestehe, nicht geklärt. Es dränge sich jedoch auf – in analoger Weise – in der vorliegenden Konstellation gleichermassen von einem solchen Bestreitungserfordernis auszugehen. Einerseits würden sowohl die Mehrwertsteuer als auch die Gewinnsteuer an den Drittvergleich anknüpfen. Andererseits beeinflussten die Organe bzw. beherrschenden Anteilsinhaber wiederum die Festlegung der Verrechnungspreise und Entgelte. Hinzu komme, dass bereits das Mehrwertsteuerrecht allein ein Bestreitungserfordernis (Beweislastumkehr) vorsehe, wenn die ESTV, Hauptabteilung MWST, zulässigerweise eine ermessensweise Schätzung habe vornehmen müssen. Sowohl im Einsprache- wie auch im Rekursverfahren beschränke sich die Rekurrentin darauf, das Vorgehen der ESTV, Hauptabteilung MWST, und des Bundesverwaltungsgerichts in pauschaler Weise zu rügen, ohne sich detailliert mit den vorgenommenen Korrekturen auseinanderzusetzen. Damit habe sie das Bestreitungserfordernis nicht erfüllt und die Aufrechnungen auch gewinnsteuerlich hinzunehmen.

Die ESTV, Hauptabteilung MWST, habe festgestellt, dass der verbuchte Materialaufwand für Baumeisterarbeiten an die Anteilsinhaber gemessen an dem in diesem Zeitraum verbuchten Ertrag aus diesen Leistungen rund 60 % betragen habe. Dieser Wert sei massiv höher als der verbuchte Materialaufwand für die von der Rekurrentin im selben Zeitraum an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterleistungen, welcher gemessen an den hierbei verbuchten Erträgen lediglich rund 29 % betragen habe. Daraus erhelle, dass die an die eng verbundenen Personen erbrachten Leistungen zu einem deutlich günstigeren bzw. unterhalb des Marktwerts liegenden Preis fakturiert worden seien (BVGer A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 E. 3.1). Gemäss Bundesverwaltungsgericht habe die ESTV damit eine Methode angewandt, die bereits mehrfach gerichtlich bestätigt worden sei. Sie habe nachvollziehbar aufzeigen können, dass das Entgelt der Anteilseigner für die Baumeisterarbei-

ten einem Drittvergleich nicht standhalte (BVGer A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 E. 3.3.2). Desweiteren habe sich das Bundesverwaltungsgericht mit den Kalkulationen der ESTV auseinandergesetzt. Es habe dabei auch festgehalten, dass keine genauen Aufzeichnungen betreffend den Wert der streitbetroffenen Eigenleistungen vorlägen. Die ESTV habe die "ungenügende Buchhaltung" der Rekurrentin ergänzen bzw. rekonstruieren müssen. Sie habe Dienstleistungen, welche die Rekurrentin jeweils in derselben Funktion erbracht habe, miteinander verglichen, wobei sie die Vergleichszahlen auf gleiche Weise ermittelt habe. Dabei erscheine die Schätzung nicht als pflichtwidrig, und es seien keine Berechnungsfehler erkennbar (BVGer A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 E. 3.4.1). Im Anschluss sei das Bundesverwaltungsgericht auf die Vorbringen der Rekurrentin eingegangen. Eine geringfügige Korrektur habe zu keiner Änderung der ermittelten Prozentquoten geführt. Die von der ESTV letztlich angewandte Methode erscheine nicht als pflichtwidrig. Die Steuerpflichtige könne sich dagegen nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen, sondern hätte die offensichtliche Fehlerhaftigkeit der Berechnung darlegen und auch die diesbezüglichen Beweise erbringen müssen. Sie mache zwar geltend, dass sie eine sehr kleine Bauunternehmung sei, weshalb Auftrags- und Margenverhältnisse sehr unterschiedlich seien und über die Jahre hinweg schwankten. Sie vermöge aber nicht aufzuzeigen, dass der vorgebrachte Drittauftrag als Vergleich geeigneter erscheine als alle an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten der Jahre 2011 und 2012. Insbesondere bleibe sie den Beweis schuldig, dass bei der Erstellung des Mehrfamilienhauses deutlich mehr Betonarbeiten ausgeführt worden seien als bei den im selben Zeitraum für unabhängige Dritte erstellten Bauwerken. Auch bezüglich der genannten SIA-Norm 416 und der Schätzung der Gebäudeversicherungsanstalt vermöge die Steuerpflichtige nicht aufzuzeigen, dass diese als Vergleichswert geeigneter erscheinen würden als alle an unabhängige Dritte erbrachten Baumeisterarbeiten der Jahre 2011 und 2012 (BVGer A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 E. 3.5). Diese Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts seien aus Sicht der Steuerverwaltung plausibel und nachvollziehbar. Einerseits liege ein offensichtliches Missverhältnis zwischen den Leistungen an Dritte und denjenigen an das Aktionariat vor. Andererseits habe die Rekurrentin im Mehrwertsteuerverfahren den Gegenbeweis (d.h. Drittvergleichskonformität) nicht erbringen können. Es lägen deshalb die objektiven Gesichtspunkte einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme vor, weshalb die Steuerverwaltung im Nachsteuerverfahren auf die Zahlen aus dem mehrwertsteuerlichen Verfahren abgestützt habe. Die Rekurrentin lege auch im Rekurs keine zusätzlichen Beweismittel oder Erläuterungen vor, sondern ediere, was sie bereits im Verfahren bezüglich der Mehrwertsteuer vorgelegt habe und beschränke sich im Übrigen auf appellatorische Kritik.

Schliesslich befasst sich die Vorinstanz mit dem – nicht angefochtenen – Verlustvortrag aus der Steuerperiode 2011 bzw. dessen Streichung. Dazu hielt sie fest, da nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalte, könnten einzig die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben. Die Festsetzung des vortragbaren Verlusts sei von der Rechtskraft nicht erfasst und könne entsprechend in den nachfolgenden Veranlagungen erneut überprüft werden. Dementsprechend habe die Steuerverwaltung in der Nachsteuerveranlagung 2012 den Verlustvortrag zu bereinigen (act. 5).

## 5.

5.1 Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und § 59 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG (vgl. auch Art. 24 Abs. 1 lit. a des Steuerharmonisierungsgesetzes [StHG; SR 642.14]) gehören zum steuerbaren Reingewinn u.a. auch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

5.2 Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich; sog. Grundsatz des "dealing at arm's length") und viertens der Charakter dieser Leistung – insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung – für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar gewesen ist, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war (BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2; 131 II 593 E. 5.1; BGer 2C\_400/2020, 2C\_405/2020 vom 22. April 2021 E. 3.1.1; 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3). Stets vorausgesetzt ist, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (BGer 2C\_400/2020, 2C\_405/2020 vom 22. April 2021 E. 3.1.1; 2C\_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3).

5.3 Damit von einem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung gesprochen werden kann, genügt jedenfalls eine geringfügige Differenz nicht. Das Missverhältnis muss wesentlich bzw. offensichtlich sein, d.h. die Gegenleistung des Anteilsinhabers oder der nahestehenden Person muss der Leistung der Kapitalgesellschaft in einem solchen Ausmass nicht entsprechen, dass die Kapitalgesellschaft von unbeteiligten Dritten in jedem Fall eine höhere Gegenleistung verlangen würde und dies nach den Verhältnissen

auf dem Markt auch tun könnte. Fehlt ein objektiv beobachtbarer Vergleichswert, dann kommt die Preisbildung auch unter Dritten innerhalb einer relativ grossen Bandbreite zustande. Eine Bandbreite kann je nach Sachverhalt und diesem zugrundeliegenden rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen unterschiedlich hoch sein, um als krasses Missverhältnis qualifiziert zu werden (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 58 N 68 ff. mit weiteren Hinweisen [nachfolgend zitiert: Kommentar DBG]).

Ziel des Drittvergleichs ist es, das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu bestimmen, wobei das kantonale StG und das DBG – vorbehaltlich Art. 58 Abs. 3 DBG – keine allgemeinen Grundsätze für die Bestimmung des angemessenen Vergleichspreises enthalten. Das Bundesgericht orientiert sich an der sog. objektiven "Ist-Besteuerung" (BGE 107 Ib 325 = Pra 1982 Nr. 130, 318 ff.). Diese Ist-Besteuerung ergibt sich bereits aus dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wonach nur ein effektiv erzielter Gewinn besteuert werden darf. Der für das zu untersuchende Rechtsgeschäft bekannte Wert bzw. der Marktpreis gilt als objektiver Massstab, d.h. als "realer Vergleichspreis", wobei dieser "richtige Preis" bzw. "Drittpreis" auf den Konditionen basiert, welche die Gesellschaft mit einem unabhängigen Dritten vereinbaren würde. Gibt es keinen Marktpreis, wurden aber vergleichbare Geschäfte bereits mit unabhängigen Dritten getätigt, gelten die bei diesen Fällen vereinbarten Bedingungen als Massstab für das gesuchte Fremdverhalten (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in: Kommentar DBG, Art. 58 N 71 ff. mit weiteren Hinweisen).

## 5.4

5.4.1 Auch im Nachsteuerverfahren gelten die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagung (vgl. Art. 153 Abs. 3 DBG; § 146 Abs. 3 StG). Die Beweisführungslast liegt aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Veranlagungsbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG; § 130 Abs. 1 StG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 123 ff. DBG; § 124 ff. StG). Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; § 127 Abs. 1 StG; vgl. etwa BGE 150 II 321 mit weiteren Hinweisen; BGer 2C\_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.1).

Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht (vgl. einlässlich BGE 150 II 321 E. 3.6.3), 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 (BGer 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1). Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Der Steuerpflichtigen steht es sodann frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften (vgl. im Übrigen kritisch zur Fortgeltung des Regelbeweismasses im Steuerrecht das Bundesgericht in einem obiter dictum vom 2. April 2024, BGE 150 II 321 E. 3.6.4). Gelangt die Behörde 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 (sog. Normentheorie; BGE 143 II 661 E. 7.2).

5.4.2 Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis dafür zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft in tatsächlicher Hinsicht keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies in steuerrechtlicher Hinsicht die (natürliche) Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Vermag die Gesellschaft nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestehen in der Aufrechnung (BGE 140 II 88 E. 7; 121 II 257 E. 4c/aa; BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5). Präzisierend ist anzufügen, dass bei genügend durch die Steuerbehörde vorgebrachten Indizien, welche auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen lassen, es der steuerpflichtigen Person obliegt, den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (BGer 2C\_400/2020, 2C\_405/2020 vom 22. April 2021 E. 3.1.2; 2C\_343/2019 vom 27. September 2019 E. 5.2).

5.5 Im Mehrwertsteuerrecht kommt Art. 24 Abs. 2 MWSTG zur Anwendung, wenn ein zu niedriges Entgelt deklariert wird, also ein nicht mit dem Drittpreis übereinstimmender Betrag; nicht nötig ist dabei ein offensichtliches Missverhältnis, wie es bei den direkten Steuern in Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen verlangt wird (Bossart/Clavadetscher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über

die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 24 N 53; allerdings wird in der Literatur auch kritisch postuliert Art. 24 Abs. 2 MWSTG im Sinne einer "Missbrauchsregelung" eng auszulegen und dessen Anwendung auf Fälle zu beschränken, in denen die Voraussetzungen der direktsteuerlichen verdeckten Gewinnausschüttung – zumindest sinngemäss – vorliegen [vgl. hierzu Bossart/Clavadetscher, a.a.O., Art. 3 N 164 f.; Patrick Scherrer, Der Grundsatz "dealing at arm's length" im interkantonalen Steuerrecht der Schweiz, Unter besonderer Berücksichtigung der Bestimmung und Korrektur von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen im interkantonalen Verhältnis, SStR, Band/Nr. 28, 2023, S. 229; Philipp Robinson, Der Drittvergleich im Schweizer Mehrwertsteuerrecht, Überlegungen zum Grundsatz des dealing at arm's length" in: Panoptikum des Steuerrechts, Festschrift für Madeleine Simonek, 2024, S. 381, je mit Hinweisen]). Das Mehrwertsteuerrecht übernimmt damit den Grundsatz des Drittvergleichs ("dealing at arm's length"), wie er bei der direkten Steuer gilt (Bossart/Clavadetscher, a.a.O., Art. 3 N 164 f. und Art. 24 N 53 ff.). Zur Ermittlung des massgeblichen Drittpreises können auch für die Mehrwertsteuer die Methoden, die auch bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden (vgl. BGer 2C\_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

6.

6.1 Mit der Steuerverwaltung ist einig zu gehen, dass vorliegend im Mehrwertsteuerverfahren mit dem ermittelten Drittpreis ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ausgewiesen wurde. Dieser Drittvergleich wurde durch die Hauptabteilung Mehrwertsteuer der ESTV detailliert und nachvollziehbar dargelegt und in der Folge durch das Bundesverwaltungsgericht überprüft (BF-act. 5; StV-act. 5). Darauf kann verwiesen werden. Der Steuerpflichtigen ist es in der Folge nicht gelungen, konkret und nachvollziehbar aufzuzeigen, inwiefern die im mehrwertsteuerlichen Verfahren zugrunde gelegten Vergleichswerte nicht einschlägig gewesen sein sollten. Soweit dies auf ihre weitgehend fehlende Dokumentation des "Auftrags D. \_\_\_\_\_" zurückzuführen ist, für den sie offensichtlich nicht die im Verkehr mit Dritten übliche Dokumentation (z.B. Arbeitsrapporte, Abrechnungen, etc.) angefertigt hat, muss sie sich dies im Rahmen der Beweiswürdigung entgegenhalten lassen. Erwähnenswert ist zudem, dass sie selber mit Schreiben vom 24. Juni 2016 an die Steuerverwaltung erklärt, es sei für den hier fraglichen Auftrag ein Materialkostenanteil von 45 % als angemessen einzusetzen (und basierend darauf die Umsätze hochzurechnen; vgl. Schreiben in StV-act. 8). Der geltend gemachte Materialkostenanteil von 45 % weicht doch erheblich ab vom effektiv verrechneten in Höhe von 60 %, was auf ein Missverhältnis schliessen lässt. Zum Beweis ihrer Auffassung legt die Steuerpflichtige sodann – betreffend einen Vergleichszeitraum von immerhin zwei Jahren – ledig-

lich einen Vergleichsauftrag vor (Betonarbeit für Garage und Remise in Menzingen mit einem behaupteten Materialkostenanteil von 50 %, der sich indes aus der unterbreiteten Dokumentation nicht erschliesst) und verweist auf eine weitere Arbeit, die sie kurz vor dem strittigen Projekt in E. \_\_\_\_\_ realisiert haben will (ohne dies zu belegen; beides in StV-act. 8). Auch hieraus kann die Steuerpflichtige nichts für ihren Standpunkt ableiten, sondern bestärkt sich der Schluss, es sei jedenfalls der "Auftrag D. \_\_\_\_\_" zu vorteilhafteren Konditionen abgewickelt worden als vergleichbare Drittaufträge.

Hinzu kommt: Mit der Steuerverwaltung stellen – zumindest im aktuell zu beurteilenden Fall – Mehrwertsteuer und direkte Steuern beide gleichermassen auf ein Missverhältnis ab und trachten danach, dieses aufzulösen, indem sie für ein Geschäft unter Nahestehenden einen Marktpreis festlegen. Die Feststellungen aus dem mehrwertsteuerlichen Verfahren sind zwar für das vorliegende Verfahren der direkten Steuern nicht direkt bindend. Vor dem Hintergrund der Gleichartigkeit der sich stellenden Fragen sowie dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung – dem im Abgabenrecht grosse Bedeutung zukommt – ist aber wünschenswert, dass in der direktsteuerlichen Betrachtung nicht ohne triftige Gründe von einer vertretbaren Auffassung der mit der Mehrwertsteuer befassten Behörden abgewichen wird (vgl. zum Ganzen BGE 144 II 273 E. 2.2.7 mit Hinweisen). Daraus folgt, dass grundsätzlich die Steuerverwaltung davon ausgehen durfte, es habe die rechtskräftige Aufrechnung bei der Mehrwertsteuer die Vermutung der Richtigkeit für sich, was in der Folge durch die Steuerpflichtige detailliert zu bestreiten gewesen wäre (vgl. analog auch Martin Kocher, Die Besteuerung von AG und Aktionär: Aspekte eines zweidimensionalen Verhältnisses, in: ZBJV 2021 S. 496).

6.2 Mit Blick auf den im rechtskräftigen mehrwertsteuerlichen Verfahren vorgenommenen Drittvergleich greift nach dem vorstehend Dargelegten in beweisrechtlicher Hinsicht das Bestreitungserfordernis. Mit der Steuerverwaltung ist festzuhalten, dass die Rekurrentin nicht substantiiert darlegt, weshalb die dort angewandte Berechnungsmethode – mit dem Vergleich von Materialaufwand und Ertrag bei unbestrittenermassen tatsächlich erbrachten Baumeisterarbeiten an unabhängige Dritte im selben Zeitraum – (auch) vorliegend nicht sachgerecht sein sollte. Sie vermag mit ihren pauschalen Rügen weder das Resultat des vorgenommenen Drittvergleichs noch die angewandte Methode oder die Schlussfolgerungen des Bundesverwaltungsgerichts in Frage zu stellen. Das Bundesverwaltungsgericht hat sich ferner mit den Vorbringen der Rekurrentin – etwa bezüglich der Grösse des Betriebes, der Vergleichbarkeit der Drittleistungen ("Auftrag F. \_\_\_\_\_") und der Thematik um SIA-Norm 416 – in überzeugender Art und Weise auseinandergesetzt

(vgl. BVGer A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 E. 3.5.3). Auch diesbezüglich begnügt sich die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren mit lediglich appellatorischer Kritik. Abgesehen davon lässt sich dem rechtskräftigen Bundesverwaltungsgerichtsurteil entnehmen, dass die Buchhaltung der Rekurrentin ungenügend war (BVGer A-5317/2020 vom 23. Juni 2022 E. 3.4.1.1), was vorliegend gänzlich unbestritten bleibt. Aus den aufgelegten Akten ist sodann ersichtlich, dass für das streitgegenständliche Neubauprojekt – offenbar im Gegensatz zu anderen Bauprojekten der Rekurrentin – etwa auch keine Stundenrapporte vorliegen, die beispielsweise den Nachvollzug des tatsächlich geleisteten Personalaufwands erlauben würden (vgl. hierzu etwa die Ausführungen der Rekurrentin im Schreiben an die ESTV vom 5. Dezember 2018 unter dem Titel "Berechnung ausgehend von Arbeitsstunden", worin sie die entstandenen Lohn- und Arbeitskosten mithilfe einer "Hilfsrechnung" bzw. einer "indirekten Berechnung" "annäherungsweise" ermittelt haben will; sowie ihre Ausführungen im Schreiben an die ESTV vom 24. Juni 2016, wonach für die Arbeiten "D. \_\_\_\_\_" keine Arbeitsrapporte bestünden [beide Schreiben in StV-act. 8]). Die Rekurrentin kam damit ihren Mitwirkungspflichten, eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen, offensichtlich nicht nach. Entsprechend ist nicht zu beanstanden, dass auch vorliegend auf die Berechnung des Drittpreises der ESTV und damit auf eine ermessensweise Schätzung des marktüblichen Entgelts anhand eines Vergleichs von tatsächlich getätigten Drittgeschäften abgestellt wird bzw. abgestellt werden muss. Die Differenz zwischen dem gewährten "Vorzugspreis" und dem ermittelten Drittpreis ist sodann als wesentlich einzustufen. Die ermittelte Differenz des Materialanteils für Baumeisterarbeiten von rund 29 % bei Projekten für unabhängige Dritte mit jenem für Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit dem Bauprojekt der Anteilseigner von rund 60 % schlägt sich in Aufrechnungen von geldwerten Leistungen von total Fr. 205'990.– (Steuerperiode 2011: Fr. 150'285.–; Steuerperiode 2012: Fr. 55'705.–) nieder (vgl. act. 5 S. 4; StV-act. 5 und 7). Damit liegen hinreichende Indizien vor, um auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen zu können. Folglich stünde es der Rekurrentin in beweisrechtlicher Hinsicht offen, die begründete Vermutung der Unangemessenheit der erbrachten Gegenleistung zu entkräften. Mit ihren pauschalen Rügen gelingt es ihr jedoch nicht den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (vgl. vorstehende E. 5.4.2).

Angesichts dieser grossen (Preis-)Differenz erscheint es nachvollziehbar, dass die Steuerverwaltung das Kriterium des "offensichtlichen Missverhältnisses" im nachsteuerlichen Veranlagungs- und Einspracheverfahren implizit als gegeben erachtete. Mit dem Verzicht der Rekurrentin auf ein marktmässiges Entgelt für die getätigten Baumeisterleistungen haben die begünstigten Aktionäre offensichtlich einen Vorteil erlangt. In Anbetracht der doch

deutlichen Abweichung zwischen dem hypothetischen Fremdvergleichspreis und dem tatsächlich entrichteten Preis ist schliesslich darauf zu schliessen, dass die unvollständige Gegenleistung für die Organe der Rekurrentin erkennbar gewesen sein musste, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war (vorstehende E. 5.2; vgl. in diesem Zusammenhang etwa BGer 9C\_37/2023 vom 11. Juni 2024 E. 3.7). Hierfür spricht denn auch, dass seitens der Rekurrentin erst gar keine Stundenrapporte für das Bauprojekt der Anteilseigner geführt wurden, was den Schluss nahelegt, dass von vornherein nicht beabsichtigt war, die tatsächlich erbrachten Baumeisterleistungen in vollem Umfang zu verrechnen.

6.3 Zusammenfassend liegen sämtliche Gesichtspunkte einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme vor. Die pauschalen Rügen der Rekurrentin vermögen nichts daran zu ändern, dass sie die streitgegenständlichen Aufrechnungen (auch gewinnsteuerlich hinzunehmen hat.

7. Der Rekurs erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet. Er ist dementsprechend abzuweisen.

8.

8.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht (§ 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]). Die Rekurrentin unterliegt vollständig, weshalb sie die gesamten Kosten zu tragen hat. Diese werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts auf Fr. 2'000.– (Basisbetrag) festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet (vgl. § 1 Abs. 2 KoV VG).

8.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG und Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] im Umkehrschluss).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

---

1. Der Rekurs (betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012) und die Beschwerde (betreffend die direkte Bundessteuer 2012) werden abgewiesen.
2. Der Rekurrentin wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'000.– auferlegt, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe 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 Vertreterin der Rekurrentin (im Doppel; mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern sowie (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziff. 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 5. Dezember 2024

Im Namen der  
ABGABERECHTLICHEN KAMMER  
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am