



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Diana Oswald, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und MLaw Stefan Bernbeck
Gerichtsschreiber: lic. iur. Thomas Kreyenbühl

U R T E I L vom 17. Februar 2025 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____ AG
Rekurrentin

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2020 und 2021
(Gewinnaufrechnungen)

A 2024 6

A. Die A. _____ AG (fortan: die Steuerpflichtige) reichte im Februar 2022 ihre Steuererklärungen für die Jahre 2020 und 2021 ein. Für das Jahr 2020 deklarierte sie Mieterträge von Fr. 75'954.25 und mit den Liegenschaften in Zusammenhang stehende Kosten von Fr. 152'175.82; für das Jahr 2021 Mieterträge von Fr. 104'000.– und Liegenschaftskosten von Fr. 168'206.30 (StV-act. 1 f.). Die Steuerverwaltung forderte die Steuerpflichtige mehrfach auf, Details zu den Mieterträgen beizubringen (Kontoblätter und Mietverträge; StV-act. 5 ff.). Da die Steuerpflichtige diesen Aufforderungen keine Folge leistete, wurden ihr – wie bereits in den Vorjahren (vgl. Einspracheentscheid vom 15. Februar 2024, StV-act. 13 S. 2) – im Sinne eines Ermessenszuschlags Mieterträge von Fr. 100'000.– aufgerechnet (Veranlagungsverfügungen vom 10. November 2022; StV-act. 8 f.). Auf Einsprache hin reduzierte die Steuerverwaltung den eingesetzten Ermessenszuschlag auf Fr. 70'000.– pro Jahr, nachdem die Steuerpflichtige im Einspracheverfahren geltend gemacht hatte, für ihre vier Liegenschaften im Kanton Zug mit Einnahmen von jährlich Fr. 107'400.– rechnen zu können und einen Teil der verlangten Angaben und Unterlagen eingereicht hatte (StV-act. 10, 12). Für das Jahr 2020 resultierte eine "Nullveranlagung" (nach Verrechnung von Vorjahresverlusten). Für das Jahr 2021 resultierte ein steuerbarer Gewinn von Fr. 62'400.– (Einspracheentscheid vom 15. Februar 2024, StV-act. 13).

B. Am 4. März 2024 liess die Steuerpflichtige am Schalter der Steuerverwaltung Zug ein mit "Einspruch" bezeichnetes Schreiben übergeben, worin sinngemäss geltend gemacht wurde, es sei vom Ermessenszuschlag in Höhe von Fr. 70'000.– abzusehen bzw. es sei dieser herabzusetzen (act. 1). Die Steuerverwaltung leitete das Schreiben als Rekurs bzw. Beschwerde an das hierfür zuständige Verwaltungsgericht weiter (act. 2). Den Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– leistete die Rekurrentin fristgerecht (act. 5).

C. Die Steuerverwaltung schloss mit Vernehmlassung vom 23. April 2024 auf Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei (act. 7). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) 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 Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (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).

1.2 Der Rekurs bzw. die Beschwerde (fortan zusammen: Rekurs) gegen den Einspracheentscheid vom 15. Februar 2024 wurde am 4. März 2024, mithin innert der 30-tägigen Frist gemäss § 136 Abs. 1 StG und Art. 140 Abs. 1 DBG, persönlich bei der hierfür unzuständigen Steuerverwaltung eingereicht, welche die Eingabe in Nachachtung von § 7 Abs. 1 VRG dem zuständigen Verwaltungsgericht weitergeleitet hat. Damit ist die Frist gewahrt (§ 7 Abs. 2 VRG). Der Rekurs genügt – wenn auch knapp – den formellen Anforderungen insofern, als sich ihm wenigstens sinngemäss ein Antrag sowie eine Begründung entnehmen lassen.

1.3 Vorliegend hat die Steuerverwaltung den strittigen Zuschlag nach pflichtgemäßem Ermessen festgelegt, nachdem die Steuerpflichtige im Veranlagungs- und Einspracheverfahren nur ungenügend mitwirkte auf Nachfrage der Steuerverwaltung hin bezüglich ihrer Mieteinkünfte (vgl. dazu, dass die Veranlagungsbehörde im Rahmen der ihr obliegenden Untersuchungspflicht Auskunft über die tatsächlichen Hintergründe jeder Buchung verlangen kann, etwa BGE 147 II 209 E. 5.1.1; verletzt die Steuerpflichtige ihre Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten als Indiz gegen sie verwendet werden, vgl. hierzu BGE 148 II 285 E. 3.1.2). Gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann

die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit Einsprache erheben bei der Steuerverwaltung (§ 132 Abs. 2 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG). Auch die nachfolgende Überprüfung durch das Verwaltungsgericht beschränkt sich darauf, ob die Steuerverwaltung ihr diesbezügliches Ermessen falsch ausgeübt, also eine offensichtliche Unrichtigkeit übergangen oder einen Verfahrensfehler begangen hat (§ 136 Abs. 2 StG bzw. Art. 140 DBG).

Mit ihrer Eingabe scheint die Steuerpflichtige eine offensichtliche Unrichtigkeit des Ermessenszuschlags zu rügen, was sie mit ihren Kosten für die Liegenschaft B. _____ belegen will (act. 1; Rek.-act. 1), was einen zulässigen Beschwerdegrund darstellt. Auf ihren Rekurs kann deshalb jedenfalls betreffend das Steuerjahr 2021 eingetreten werden. Bezüglich des Steuerjahrs 2020 ist mangels Beschwer darauf nicht einzutreten ("Nullerveranlagung", vgl. statt vieler nur BGE 140 I 114 E. 2.4).

Der Entscheid ergeht im Zirkularverfahren gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (BGS 162.11).

2. Materiell ist nach dem Ausgeführten die gerichtliche Überprüfung auf die offensichtliche Unrichtigkeit des Ermessenszuschlags zu beschränken.

2.1 Das Abgaberecht knüpft grundsätzlich nach dem Massgeblichkeitsprinzip für die steuerliche Veranlagung an die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung an (Art. 58 Abs. 1 lit. a und Art. 18 Abs. 3 DBG; § 59 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Vorbehalten bleiben die Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (BGE 147 II 209 E. 3.1.1 mit Hinweisen). Eine solche Korrektur sieht das Steuerrecht namentlich vor bei offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen (Art. 58 Abs. 1 lit. b letztes Lemma DBG; § 59 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG).

Es ist bei verdeckten Gewinnausschüttungen 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 Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Bei genügend durch die Steuerbehörde vorgebrachten Indizien, welche auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen lassen, obliegt es der steuerpflichtigen Person, den Nachweis zu erbringen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich standhält (BGer 2C_716/2022 vom 15. November 2022 E. 6.2

mit Hinweisen; vgl. auch BGer 2C_1026/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 7.2 mit Hinweisen). Gelingt ihr das nicht, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestehen in der Aufrechnung (vgl. BGE 140 II 88 E. 7; BGer 9C_660/2022 vom 10. Mai 2023 E. 4.5). Die Frage, ob ein Aufwand oder eine Leistung steuerlich berücksichtigt werden kann, hat insofern eine tatsächliche (Nachweis der Leistung und Gegenleistung) sowie eine rechtliche (geschäftsmässige Begründetheit) Komponente (vgl. BGer 2C_414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.3).

2.2 Ausgewiesen ist, dass es bezüglich der Liegenschaft an der B. _____ in C. _____ zu einer verdeckten Gewinnausschüttung gekommen ist (Verzicht der Steuerpflichtigen auf Mieteinnahmen zugunsten von ihrem Alleinaktionär nahestehenden Personen [Frau und Kinder, vgl. StV-act. 12]). In welchem Betrag die Aufrechnung zu erfolgen hatte, musste die Steuerverwaltung nach pflichtgemäsem Ermessen schätzen.

Dabei räumte sie der Steuerpflichtigen mehrfach Gelegenheit ein, zu ihren bilanzierten Liegenschaften, den bestehenden Mietverhältnissen und Mietzinsverträgen sowie zu ihrer Gesellschaftsstruktur Auskunft zu geben. Eine solche ist nur ungenau und unvollständig erfolgt. So gab die Steuerpflichtige etwa an, an der B. _____ in C. _____ über eine Wohnung zu verfügen; es wurde ein Mietvertrag zugunsten der Familie des einzigen Verwaltungsrats der Steuerpflichtigen eingereicht, worin für eine 5 ½-Zimmer Wohnung ein Mietzins von Fr. 3'000.– monatlich inkl. Nebenkosten vereinbart wurde (StV-act. 10, 12). Den von der Steuerpflichtigen eingereichten Kontoauszügen lässt sich entnehmen, dass auf die entsprechenden Mietzinseinnahmen offenbar verzichtet wurde (keine Mietzinseinnahmen einer D. _____ oder überhaupt betreffend die B. _____; StV-act. 12, vgl. jeweils Konto 3200). Den von der Steuerverwaltung getroffenen Abklärungen lässt sich zudem entnehmen, dass die Steuerpflichtige an der B. _____ in C. _____ tatsächlich über zwei Wohnungen verfügt, nämlich eine 3 ½-Zimmer Wohnung im 4. Obergeschoss sowie eine 4 ½-Zimmer Wohnung im Attikageschoss (StV-act. 14). Ob diese zwischenzeitlich zu einer grossen Familienwohnung verbunden wurden (wie die Konsultation der Liegenschaftsinformationen in Zugmap nahelegt), ist nicht entscheidend. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass die Steuerpflichtige offensichtlich einen Teil ihres Liegenschaftsbesitzes an der B. _____ auch auf Nachfrage hin schon gar nicht erst offenlegte, und hierfür – auch für den deklarierten Teil, der durch die Familie ihres einzigen Verwaltungsrates bewohnt wird – keinen angemessenen Mietzins einnahm, wobei eine Aufrechnungssumme von rund Fr. 70'000.– allein mit Blick auf diese Liegenschaft, wofür augenscheinlich gar keine Mieten eingenommen wurden, nicht offensichtlich unrichtig erscheint. Daran än-

dert auch die im Rekursverfahren eingereichte Finanzierungsbestätigung nichts, zumal es sich dabei lediglich um ein ausgesuchtes Puzzlestück handelt mit sehr begrenzter Aussagekraft (insbesondere ist etwa unbekannt, ob sich diese Hypothek allein auf eine Wohnung oder auf beide bezieht). Hinzu kommt, dass die Steuerpflichtige auch bezüglich der Gewerbeliegenschaft E. _____ die Verhältnisse und Einnahmen nicht hinreichend offengelegt hat, so dass auch hier ein Ermessenszuschlag sich offensichtlich rechtfertigte. Schliesslich ist festzuhalten, dass auch bezüglich der dritten Liegenschaft an der F. _____ in G. _____ offensichtlich die Vermietung teilweise an nahestehende Personen erfolgt (bspw. an eine "H. _____", welche gleichzeitig in den Beteiligungen als Tochter gebucht wurde, vgl. StV-act. 12). Auch diesbezüglich kann nicht als offensichtlich unrichtig gelten, wenn die Steuerverwaltung einen Ermessenszuschlag zur Anwendung gebracht hat.

3. Zusammenfassend hat demnach die Steuerverwaltung ihr Ermessen korrekt ausgeübt und erscheint der von ihr festgesetzte Ermessenszuschlag von Fr. 70'000.– eher zugunsten der Steuerpflichtigen zu tief, denn zu deren Lasten zu hoch festgelegt. Dies erhellt auch mit Blick auf die von der Steuerverwaltung zur Plausibilisierung herangezogenen Liegenschaftskosten (liegen diese doch gemäss nun erfolgter Veranlagung immer noch nur sehr geringfügig unter den erzielten Einnahmen).

4. 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 grundsätzlich Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– und richtet sich nach dem Zeitaufwand, der Schwierigkeit des Falles und dem Streitwert oder dem tatsächlichen Streitinteresse (§ 22a Abs. 2 VRG; § 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend ist mit Blick auf Streitwert und Komplexität die Spruchgebühr entsprechend dem Basiswert von Fr. 2'000.– festzusetzen. Sie ist der Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe zu verrechnen.

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

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Auf den Rekurs bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 sowie die Beschwerde bezüglich der direkten Bundessteuer 2020 wird nicht eingetreten.
2. Der Rekurs bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 sowie die Beschwerde bezüglich der direkten Bundessteuer 2021 werden abgewiesen.
3. Der Rekurrentin wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'000.– auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.
4. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
5. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
6. 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 3) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 17. Februar 2025

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am