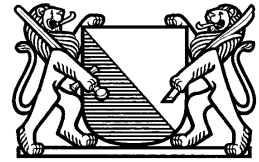


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2025.48

1 ST.2025.61

Entscheid

27. Januar 2026

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter
Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Georges Frick

In Sachen

A AG,

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt, Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2018 und 1.1. - 31.12.2019**

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt das Führen einer medizinischen Institution (Arztpraxis und ambulante Klinik) in der Gemeinde C. Die Aktien befinden sich zu 96% im Besitz von D und seiner Frau E (die innerehelichen Beteiligungsverhältnisse sind unbekannt). Ihre vier Kinder F, G, H und I) sind zu je 1% daran beteiligt. D und teilweise seine Kinder waren im vorliegend massgebenden Zeitraum auch an weiteren Gesellschaften beteiligt, die Geschäftsbeziehungen zur Pflichtigen unterhielten. Konkret sind dies die J GMBH mit Sitz in Baar, die vollständig I gehört, die K GMBH) mit Sitz in Baar, die je zur Hälfte D und G gehört und die L AG (früher GmbH) mit Sitz in Baar und Zweigniederlassung in der Gemeinde C, die zu 100% D gehört.

Die Pflichtige deklarierte für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2018 (nachfolgend Steuerperiode 2018) und 1.1. - 31.12.2019 (nachfolgend Steuerperiode 2019) die folgenden Steuerfaktoren:

Steuerperiode 2018

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
Reingewinn (vor Verlustverrechnung)	166'392.-	166'392.-
<i>Steuerbarer Reingewinn (nach Verlustverrechnung)</i>	<i>0.-</i>	<i>0.-</i>
<i>Gewinnsteuersatz</i>	<i>8.5%</i>	<i>8.0%</i>
Steuerbares Eigenkapital		380'361.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		<i>0.75‰</i>
Eigenkapital per 31.12.2018	380'361.-	

Steuerperiode 2019

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
Reingewinn (vor Verlustverrechnung)	18'894.-	18'894.-
<i>Steuerbarer Reingewinn (nach Verlustverrechnung)</i>	<i>0.-</i>	<i>0.-</i>
<i>Gewinnsteuersatz</i>	<i>8.5%</i>	<i>8.0%</i>
Steuerbares Eigenkapital		870'697.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		<i>0.75‰</i>
Eigenkapital per 31.12.2019	870'697.-	

Die Verluste, welche die Pflichtige in den beiden Perioden zur Verrechnung brachte, stammten aus dem Jahr 2016 (dort deklariert Fr. -561'068.-). Sie wurde für die Steuerperiode 2016 nach durchgeführter Revision mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.- eingeschätzt. Im Jahr 2017 schloss sie ihre Jahresrechnung mit einem kleinen Gewinn ab (Fr. 14'582.-). Aufgrund des grossen Verlustüberschusses wurde sie für letztere Steuerperiode nach durchgeführter Revision und trotz vorgenommener Aufrechnungen ebenfalls mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- eingeschätzt. Auf eine dagegen erhobene Einsprache tat das kantonale Steueramt mangels eines schutzwürdigen Interesses mit Entscheid vom 17. Januar 2022 nicht ein. Der Einspracheentscheid blieb unangefochten.

Für die Steuerperioden 2018 und 2019 führte das kantonale Steueramt bei der Pflichtigen wiederum eine Bücherrevision durch. Nachdem im Rahmen der Revision keine Einigung erzielt werden konnte, stellte das kantonale Steueramt der Pflichtigen am 17. März 2023 für die beiden Steuerperioden je einen Veranlagungs- und einen Einschätzungsvorschlag zu. Diese wurden von der Pflichtigen jedoch nicht akzeptiert. Mit Veranlagungsverfügungen und Einschätzungsentscheiden vom 21. Februar 2024 wurde die Pflichtige daraufhin für die Steuerperiode 2018 und 2019 mit folgenden Steuerfaktoren eingeschätzt:

Steuerperiode 2018

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
Steuerbarer Reingewinn	130'200.-	130'200.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	8.5%	8.0%
Steuerbares Eigenkapital		1'058'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75%
Eigenkapital per 31.12.2018	1'058'000.-	

Steuerperiode 2019

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
Steuerbarer Reingewinn	108'300.-	108'300.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	8.5%	8.0%
Steuerbares Eigenkapital		1'065'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75%
Eigenkapital per 31.12.2019	1'065'000.-	

In beiden Steuerperioden rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen diverse nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen und verdeckte Gewinnausschüttungen auf. Betreffend die Steuerperiode 2018 wurden auch die anrechenbaren Vorjahrsverluste von deklariert Fr. -546'486.- (Fr. 561'068.- Verlust von 2016 abzgl. Fr. 14'582.- Gewinn von 2017) auf Fr. -183'383.- gekürzt. Soweit noch strittig wurden der Pflichtigen für die Jahre 2016 und 2017 Dienstleistungen an nahestehende Gesellschaften über Fr. 170'632.- (2016) resp. Fr. 145'950.- (2017) aufgerechnet.

B. Dagegen liess die Pflichtige am 22. März 2024 Einsprache erheben und (sinngemäss) beantragen, sie sei für die Steuerperioden 2018 und 2019 mit einem steuerbaren Reingewinn von jeweils Fr. 0.- zu veranlagern und einzuschätzen. Mit Auflagen vom 2. September 2024 teilte das kantonale Steueramt der Pflichtigen daraufhin mit, dass für die Veranlagung/Einschätzung 2018 und 2019 noch zusätzliche Abklärungen betreffend die Verrechnungspreise mit verbundenen Gesellschaften sowie betreffend Fahrzeugaufwand erforderlich seien. Die Pflichtige beantwortete die Auflagen am 1. Oktober 2025 und reichte gewisse Unterlagen ein. Am 24. November 2024 mahnte die Vorinstanz die Auflagen. Daraufhin nahm die Pflichtige mit E-Mail vom 10. Dezember 2024 dazu Stellung.

Mit Einspracheentscheid vom 3. März 2025 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut und schätzte die Pflichtige mit den folgenden Steuerfaktoren ein:

Steuerperiode 2018

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
Steuerbarer Reingewinn	102'200.-	102'200.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	8.5%	8.0%
Steuerbares Eigenkapital		1'025'000.-
<i>Kapitalsteuersatz</i>		0.75%
Eigenkapital per 31.12.2018	1'025'000.-	

Steuerperiode 2019

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
Steuerbarer Reingewinn	80'300.-	80'300.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	8.5%	8.0%
Steuerbares Eigenkapital		997'000.-

<i>Kapitalsteuersatz</i>		<i>0.75%</i>
Eigenkapital per 31.12.2019	997'000.-	

Materiell hielt das kantonale Steueramt dabei an seinen Aufrechnungen vollumfänglich fest. Es gewährte der Pflichtigen gewinn- und kapitalseitig allerdings eine zusätzliche Steuerrückstellung von Fr. 33'000.- (recte Fr. 28'000.-) für die Steuerperiode 2018 resp. Fr. 28'000.- für die Steuerperiode 2019 (gerundet pauschal je 25% des steuerbaren Reingewinns).

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 3. April 2025 liess die Pflichtige ihre Einspracheanträge wiederholen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des kantonalen Steueramts. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 28. Mai 2025 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Veranlagungs- und Einschätzungsakten der Steuerperioden 2014 – 2017 sind von Amtes wegen beigezogen worden. Ebenfalls beigezogen wurde der Dienstleistungsvertrag zwischen der Pflichtigen und der L AG. Mit Verfügung vom 29. Oktober 2025 wurde die Pflichtige zudem aufgefordert, das Organisationsreglement samt dazugehörigem Verwaltungsratsbeschluss betreffend Auslagerung der operativen Geschäftsführung einzureichen. Die Pflichtige reichte die angeforderten Unterlagen am 19. November 2025 ein.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass namentlich die Unterlagen des Einspracheverfahrens nicht vollständig eingereicht wurden. Mit der Auflage im Einspracheverfahren vom 2. September 2024 wurde die Pflichtige aufgefordert, die verrechneten Leistungen zwischen ihr, der J GMBH, der K GMBH und der L AG für die Steuerperioden 2018 und 2019 näher zu begründen und zu dokumentieren. Weiter wurde sie aufgefordert, sich näher zum verbuchten Fahrzeugaufwand zu äussern. Sie beantwortete die Auflage am 1. Oktober 2024, allerdings nicht vollständig, weshalb das

kantonale Steueramt am 25. November 2025 die Auflage mahnte. Wie der Aktennotiz vom 19. Mai 2025 entnommen werden kann, sind die von der Pflichtigen eingereichten Unterlagen – ein Bundesordner – im Zusammenhang mit der am 2. September 2024 ergangenen Auflage amtsintern nicht mehr auffindbar. Diese Unterlagen sind anscheinend im Verlauf des Scanningprozesses definitiv verloren gegangen. Welche Unterlagen konkret eingereicht wurden, lässt sich dabei nicht mehr rekonstruieren. Gemäss Aktennotiz der zuständigen Steuerkommissärin seien die besagten Unterlagen bei Ausarbeitung des Einspracheentscheids jedoch Bestandteil des Dossiers gewesen und entsprechend materiell berücksichtigt worden. Das kantonale Steueramt erbat sodann darum, bei Bedarf die Pflichtige resp. ihre vormalige Vertreterin darum zu ersuchen, die Unterlagen nochmals einzureichen. Dafür besteht jedoch kein Anlass, denn die Sach- und Rechtslage erweist sich ohnehin als hinreichend klar resp. etwaige derzeit noch fehlende Unterlagen waren nicht Gegenstand der Auflage/Mahnung. Letztere bezog sich nur auf die Steuerperioden 2018 und 2019. Wie nachfolgend aufgezeigt bestehen nur noch gewisse "Beweisprobleme" betreffend die Steuerperioden 2016 und 2017. Demgemäss ist auch nicht ersichtlich, inwiefern der nochmalige Aktenbeizug den Verfahrensausgang noch beeinflussen könnte.

2. a) aa) Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (lit. a) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b). In die letzte Kategorie fallen – soweit im vorliegenden Fall von Interesse – auch geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen und verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. Aufzählung in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und § 64 Abs 2 StG).

bb) Vom massgeblichen steuerlichen Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 67 Abs. 1 DBG, § 70 Abs. 1 StG). Die Frage nach Höhe und Verrechnung noch nicht verrechneter Vorjahresverluste stellt sich erst, sobald in einer späteren Steuerperiode insgesamt – also unter Berücksichtigung der

noch nicht verrechneten Vorjahresverluste – ein steuerbarer Reingewinn anfällt (BGE 140 I 114 E. 2.4.4; BGr, 3. März 2021, 2C_1055/2020, E. 1.2.2.3, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Trotz der eingetretenen Rechtskraft der auf null Franken lautenden Veranlagungsverfügungen (sog. "Nullveranlagung"; BGr, 25. September 2024, 9C_383/2024, E. 2.2) kann und muss die Veranlagungsbehörde dann klären, wie hoch der Verlust seinerzeit ausgefallen war. Erst diese Feststellung erlaubt es, im Rahmen von Art. 67 Abs. 1 DBG resp. Art. 70 Abs. 1 StG über die Verlustverrechnung zu befinden.

b) aa) Geschäftsmässig begründet und damit gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG vom erzielten Gewinn absetzbar sind Aufwendungen dann, wenn sie auf Massnahmen beruhen, welche die Unternehmensleitung in guten Treuen in Erfüllung des Gesellschaftszwecks getroffen hat. Zu diesen zählen namentlich alle Aufwendungen, Wertverminderungen und Verluste, deren Vermeidung der Unternehmung im Hinblick auf die Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks nach den Umständen des Einzelfalls nicht zumutbar ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 58 N 114 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 64 N 162 StG). Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, wird durch die Betriebs- oder Unternehmungswirtschaftslehre beantwortet. Geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Gemäss Rechtsprechung ist dies der Fall, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen. Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war. Im Zusammenhang mit Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen ist darauf hinzuweisen, dass die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit einer Aufwendung grundsätzlich aus Sicht des leistenden Unternehmens als eigenständigem Rechtssubjekt vorzunehmen ist (Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 58 N 26 DBG, mit Hinweisen). Nach Rechtsprechung und Lehre kann die Beurteilung nicht im Sinn einer Konzerngesamtbetrachtung vorgenommen werden.

bb) Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung (als besondere Form der geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendung) ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen, diese bereichernd, bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma und § 64 Abs. 1 Ziff. 2 Bst. e StG; RB 1985 Nr. 42 = StE 1985 B 72.13.22 Nr. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 58 N 135 DBG und § 64 N 184 StG). Solche geldwerte Vorteile sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Beteiligungsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person) einen Vorteil empfängt, (c) der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre (Kriterium des Drittvergleichs), die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (d) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 144 II 427 E. 6.1; BGE 140 II 88 E. 4.1; BGE 138 II 57 E. 2.2; BGE 119 Ib 116 E. 2, je mit weiteren Hinweisen). Zusätzlich wird von der überwiegenden Lehre und Rechtsprechung zur Erfüllung des Tatbestands der verdeckten Gewinnausschüttung vorausgesetzt, dass der Aktionär eine massgebliche Beherrschung über das Unternehmen verfügt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 58 N 88 DBG und § 64 N 177 StG). Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet den Gewinn im Interesse ihrer Aktionäre (Art. 660 OR; Markus Reich, ASA 54, 621 f.).

c) aa) Auch Leistung und Gegenleistung zwischen Konzerngesellschaften müssen einem sogenannte Dritt- oder Fremdvergleich standhalten, unabhängig davon, ob die Parteien zueinander in einer Mutter-Tochter-Beziehung stehen oder ob sie über andere Beteiligungsstrukturen im Konzern als verbundene Gesellschaften zu qualifizieren sind (VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00002, E. 4.3, mit Hinweisen auch zum Folgenden). Nach dem Grundsatz der "geschäftsmässigen Begründetheit" gilt, dass eine Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, dies zu den Konditionen tun muss, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde (VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00005, E. 3.2, mit Hinweisen). Wenn eine Gesellschaft gegenüber Nahestehenden Leistungen erbringt, die sie unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde, lässt sich diese Abweichung von den Dritt- bzw. Fremdvergleichskonditionen

(Grundsatz des dealing at arm's length oder Drittvergleichsgrundsatz) nur mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Aktionär erklären. Dergestalt nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen werden steuerlich nicht anerkannt bzw. führen zu Aufrechnungen (BGE 138 II 57 E. 4 und 6; zum Ganzen auch VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073, E. 2.4).

bb) Betreffend die Höhe einer Aufrechnung ist unter Umständen ein angemessener Verrechnungspreis zu ermitteln, d.h. es gilt nach dem sog. Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen, welcher Preis von unabhängigen Drittunternehmen allenfalls für die erbrachte resp. erhaltene Dienstleistung bezahlt worden wäre. Konzerninterne Verrechnungspreise sind demgemäss dann relevant, wenn die beteiligten Parteien effektive Leistungen erbringen. Wird von einer Seite hingegen tatsächlich keine effektive Leistung erbracht, ist etwaigen dennoch erhaltenen Entschädigungen die geschäftsmässige Begründetheit generell abzusprechen und sind diese vollumfänglich aufzurechnen. Wie der Verrechnungspreis konkret zu ermitteln ist, ist dabei in der Schweiz nicht explizit gesetzlich geregelt (Ausnahme Art. 58 Abs. 3 DBG bzw. Art. 25 Abs. 5 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990; StHG). Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG resp. Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG und § 64 Abs 1 Ziff. 2 StG sind direktsteuerlich de lege lata (einzige) innerstaatliche Rechtsgrundlage für die sog. Primärberichtigung von Verrechnungspreisen (Harbeke/Hug/Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, 2022 S. 199). Zur Bestimmung und Überprüfung von Verrechnungspreisen ist deshalb die schweizerische Rechtsprechung zu geldwerten Leistungen, resp. die diesbezüglichen Voraussetzungen (E. 2b/bb), massgebend (Stocker/Oesterheld, Internationales Steuerrecht der Schweiz, 2023, § 17 N 7, mit Hinweisen).

cc) Als Auslegehilfe für die Anwendung des Fremd- resp. Drittvergleichsgrundsatzes zieht die Schweiz im internationalen und auch nationalen Kontext zur Ermittlung eines Verrechnungspreises oftmals die OECD-Richtlinien heran (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations; Harbeke/Hug/Scherrer, S. 100 f.), die verschiedene Berechnungsmethoden vorsehen, um Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen fremdvergleichskonform zu bepreisen. Bei (konzerninternen) Dienstleistungen gelangt dabei gewöhnlich die Kostenaufschlagsmethode (sog. "Cost-Plus Methode" bzw. kurz CPM) zur Anwendung, die von den Selbstkosten ausgeht und einen marktüblichen Gewinnzuschlag hinzurechnet (zum Ganzen auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 58 N 142 ff. DBG und § 64

N 191 ff. StG; Harbeke/Hug/Scherrer, S. 253 ff.). Der dadurch ermittelte Wert wird dem effektiv verbuchten Dienstleistungsaufwand gegenübergestellt und eine allenfalls bestehende Differenz wird aufwandseitig aufgerechnet resp. (spiegelbildlich) ertragsseitig herabgesetzt.

dd) Auch wenn in der Theorie klar ist, wie der Verrechnungspreis zu berechnen ist, gibt es in der Praxis nicht bloss eine ultimative Berechnungsweise, sondern es gibt durchaus auch gewisse Spielräume bei der Ermittlung der in die Berechnung einflussenden einzelnen Faktoren. Bei der praktischen Anwendung der Kostenaufschlagsmethode stellt sich einerseits die Frage nach der sachlichen und der zeitlichen Kostenbasis und andererseits nach der Höhe des Gewinnaufschlags (vgl. die Homepage der ESTV; www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/verrechnungspreise/kostenaufschlagmethode.html; zum Ganzen mit Bezug auf Dienstleistungen vgl. Harbeke/Hug/Scherrer, S. 253 ff., mit Hinweisen, je auch zum Folgenden). Unbestritten ist dabei konkret, dass "sämtliche Betriebskosten" (sog. Vollkosten) in die Kostenbasis miteinzubeziehen sind (BGE 151 II 11 E. 2.3.8 ff.; letzteres Urteil hat zwar primär die Auslegung von Art. 58 Abs. 3 DBG zum Gegenstand, enthält aber auch allgemeine Ausführungen zur Verrechnungspreismethodik). Strittig ist hingegen gelegentlich, auf welche Weise die Vollkosten zu ermitteln sind bzw. was positiv darin einzufließen hat oder negativ davon auszunehmen ist. Bei der Ermittlung der Kostenbemessungsgrundlage ist dabei grundsätzlich etabliert, dass sog. Durchlaufkosten – d.h. Kosten, die beim nahestehenden Unternehmen nur deshalb anfallen, weil es die entsprechenden Dienstleistungen von einem Dritten bezieht und weiterverrechnet – bei der massgebenden Bemessungsgrundlage zur Ermittlung des Kostenaufschlags auszuklammern sind (Harbeke/Hug/Scherrer, S. 402 ff., mit kritischem Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts, welches hierzu im Rahmen der Willkürprüfung auch schon Durchlaufkosten mit Zuschlägen als rechtmässig einstufte). Jüngst bestätigte das Bundesgericht sodann die eher unklare "schweizerische Praxis", wonach die verbuchten und abgegrenzten Steuern in die Kostenbasis miteinzubeziehen sind (BGE 151 II 11 E. 3.4.5; die ESTV lehnt dies zumindest im internationalen Kontext ab). Dies, nachdem es sich kurz zuvor noch (eher beiläufig) dafür aussprach, die Steuern nicht zu berücksichtigen (BGr, 27. Mai 2019, 2C_495/2017, E. 12.3), was das kantonale Steueramt bewog, kurz vor Veröffentlichung des neuen Leitentscheids – BGE 151 II 11 datiert vom 11. Juni 2024 – seine bisherige anderslautende Praxis anzupassen (vgl. Praxishinweis vom 11. März 2024; ZStB Nr. 64.5). Auch das Finanzergebnis (konkret Kapitalkosten und nicht Finanzierungsgewinn) berücksichtigte es dabei bei der Kos-

tenbasis (E. 3.5 und 4.2; BGr, 27. Mai 2019, 2C_495/2017, E. 12.4.1.1). Der Zuschlag (Mark-up) beläuft sich weiter in der Schweiz bei sog. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (z.B. Rechnungswesen, IT-Dienstleistungen, Unterstützung bei der Kommunikation) praxisgemäss gewöhnlich auf 5% (insb. in KMU-Strukturen; ausführlich Harbeke/Hug/Scherrer, S. 375 f. und 409 ff.).

ee) Weiter zu beachten gilt es sodann, dass nicht jede Differenz zwischen den tatsächlich verbuchten Aufwendungen und dem ermittelten hypothetischen Fremdvergleichspreis die Vornahme einer Aufrechnung rechtfertigt. Nicht ausgeblendet werden darf, dass Aufrechnungen, die auf der Ermittlung eines angemessenen hypothetischen Verrechnungspreises basieren, auf der gesetzlichen Grundlage der verdeckten Gewinnausschüttung vorgenommen werden (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG; vorne E. 2c/bb). Die Vornahme einer Aufrechnung ist demgemäss nur angezeigt, wenn die unvollständige Gegenleistung für die Organe der Kapitalgesellschaft überhaupt erkennbar war (BGE 151 II 11 E. 3.7, auch zum Folgenden; E. 2b/bb). Von "Erkennbarkeit" ist im vorliegenden Zusammenhang nur, aber immerhin auszugehen, wenn die Abweichung zwischen dem hypothetischen Fremdvergleichspreis und dem tatsächlich entrichteten Preis ein gewisses Ausmass erreicht. Nicht jede noch so geringfügige Differenz ist "erkennbar" und beruht auf einer missbräuchlichen Betätigung des kaufmännischen Ermessens, die steuerrechtlich nicht hinzunehmen ist. Das Bundesgericht vertritt dabei die Meinung, dass das Kriterium der Erkennbarkeit immer dann erfüllt ist, wenn nachgewiesen ist, dass die handelnden Organe von der verdeckten Gewinnausschüttung wussten oder hätten wissen müssen (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Art. 58 N 112 ff. DBG, auch zum Folgenden). Dabei wird die Erkennbarkeit aber vermutet, wenn das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung eindeutig ausgewiesen ist (anstatt vieler BGr, 31. März 2020, 2C_578/2019, E. 4.1, mit Hinweisen). In der Literatur wird dabei vertreten, dass ein offensichtliches Missverhältnis "aus Gründen der Rechtssicherheit" erst vorliegen soll, wenn die Abweichungen "mindestens 25 Prozent (vom Verkehrswert)" ausmachen (Stocker/Oesterhelt, § 17 N 9, mit Verweis auf StRG, 6. September 2018, DB.2018.22, E. 2b/cc). Ob sich das Bundesgericht dieser Auffassung resp. dieser Schwelle anschliesst, liess dieses zuletzt explizit offen (konkret erachtete es Unterdeckungen zwischen 3.01 – 7.63 % als klar nicht erkennbar; BGE 151 II 11 E. 4.2).

d) aa) Hinsichtlich der Beweislast im Steuerrecht gilt, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde

Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5, mit weiteren Hinweisen). Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, so ist aufgrund der objektiven Beweislast zuungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 130 N 27 DBG; Zweifel/Hunziker, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length", Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG: Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs, ASA 77 S. 667, 677, auch zum Folgenden). Nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bilden die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Massgeblich sind die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher. Voraussetzung ist mithin Handelsrechtskonformität. Wegen des Grundsatzes der Massgeblichkeit der Handelsbilanz wird den ordnungsgemäss geführten Geschäftsbüchern zuweilen eine "erhöhte" Beweiskraft zugeschrieben. Die Steuergesetze sehen jedoch keine bestimmten Beweisregeln für Geschäftsbücher vor, so dass diesen eine gegenüber anderen Beweismitteln besondere Beweiskraft abgeht. Geschäftsbücher sind deshalb wie andere Beweismittel frei zu würdigen und unterliegen der Überprüfung durch die Steuerbehörden auf ihre Vereinbarkeit mit den steuerrechtlichen Vorschriften (z.B. Regeln über die Begrenzung der zulässigen Abschreibungen). Immerhin spricht für die formell ordnungsgemäss geführte Buchhaltung die (widerlegbare) natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit. Vermutet wird, dass die in den Büchern aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und der in der Handelsbilanz ausgewiesene Unternehmensgewinn wahrheitsgemäss wiedergegeben werden (BGr, 4. Juli 2019, 2C_497/2018, E. 3.3, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Ist von der grundsätzlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz auszugehen, trägt die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass die Gegenleistung nicht angemessen ist (d.h. einem Drittvergleich nicht standhält). Hat die Steuerverwaltung ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen; misslingt dieser Beweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit.

bb) Geht aus der formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung des Steuerpflichtigen hervor, dass der Leistung der Gesellschaft eine Gegenleistung gegenübersteht, bewirkt das Vorhandensein einer Gegenleistung – aufgrund der natürlichen Vermutung der materiellen Richtigkeit der Buchhaltung – eine natürliche Vermutung der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 123 N 85 f. DBG und § 132 N 98 f. StG, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Mit anderen Worten erbringt der Steuerpflichtige den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen durch Vorlage einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung. Selbst wenn die Buchhaltung die Formerfordernisse erfüllt und die gebuchten Geschäftsvorfälle durch entsprechende Belege gestützt sind, besteht nicht immer ausreichende Garantie für materiell lückenlose und richtige Buchführung. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung hat die Steuerbehörde die vermutete materielle Richtigkeit zu überprüfen. Fehlt es an einer formell ordnungsgemässen Buchhaltung oder bestehen Anhaltspunkte, welche auf die (materielle) Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen, entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit der Buchhaltung. Konsequenz ist, dass die steuerpflichtige Person den ihr obliegenden Beweis der steuermindernden Tatsache nicht erbracht hat, sie muss versuchen, den Beweis auf andere Art zu erbringen. Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten ist es dann grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013, mit Hinweisen, auch zum Folgenden).

cc) Für buchführende Steuerpflichtige hat die objektive Beweislastverteilung folgende Konsequenzen: Will die Steuerbehörde gewisse verbuchte und belegte Aufwendungen nicht oder nicht vollständig zum Abzug zulassen, obliegt ihr der Gegenbeweis für ihr Ansinnen. Kann die Steuerverwaltungsbehörde den Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern (indem die Behörde z.B. Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von gewissen Aufwendungen aufkommen lassen), ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen.

dd) Bei verdeckten Gewinnausschüttungen wirkt sich dies wie folgt aus: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung). Ist bei Vorhandensein einer Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstrit-

ten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine verdeckten Gewinnausschüttung geschlossen werden darf, so ist die Einschätzungsbehörde für das behauptete Missverhältnis beweisbelastet (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung). Hat die Einschätzungsbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht (häufig durch das Heranziehen von Erfahrungszahlen), spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Gegenbeweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist.

e) Die Untersuchungspflicht der Behörde und die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bestehen unabhängig von der Frage, wer die objektive Beweislast für die abzuklärenden Tatsachen trägt (Zweifel/Hunziker, ASA 77 669). Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen – mithin der allfällig damit verbundenen verdeckten Gewinnausschüttungen – zu ermöglichen, ist die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft Kraft der sie treffenden gesetzlichen Obliegenheiten gehalten, an der Abklärung der behaupteten Tatsachen mitzuwirken.

f) Die Steuerbehörde hat im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich zu überprüfen und kann diese, soweit erforderlich, abweichend würdigen (vgl. BGr, 8. November 2011, 2C_361/2011, E. 3.3 mit Hinweisen = ZStP 2012, 32; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu Art. 109–121 N 80 DBG und sowie VB zu §§ 119–131 N 87 StG, mit Hinweisen). In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet.

3. a) Bei der Pflichtigen handelt es sich um eine Gesellschaft, die hauptsächlich diverse medizinische Dienstleistungen erbringt (Hausarzt- und Spezialarztpraxis). Wie auch bei anderen Betrieben mit ähnlicher Grösse üblich, bringt es diese gewerbliche Haupttätigkeit mit sich, dass nebenbei noch zahlreiche weitere Tätigkeiten administrativer oder sonstiger zweckdienlicher Natur anfallen, welche die Pflichtige in ihrem Geschäftsalltag zusätzlich zu bewältigen hat. Speziell ist nun, dass sie mit der Zeit dazu überging, diese Arbeiten ausserhalb ihres Kerngeschäfts teilweise nicht mehr selbst

"in house" zu verrichten, sondern damit formell Drittunternehmen betraute. Konkret wurden die Werbe- und Marketingdienstleistungen sowie gewisse IT-Arbeiten an die J GMBH übertragen. Für den Bereich Steuern und Buchhaltung zeigte sich neu die K GMBH verantwortlich und die L AG wurde mit Managementaufgaben und dem IT-Support betraut. Bei den drei genannten Gesellschaften handelt es sich unbestritten um keine Drittgemeinschaften, sondern um nahestehende Gesellschaften. Die J GMBH gehört I, dem Sohn der Hauptaktionäre (D und E). Die K GMBH wiederum gehört je zu 50% D und G und die L AG gehört den Hauptaktionären der Pflichtigen selbst. Alle drei der genannten Gesellschaften haben ihren Sitz im Kanton Zug.

b) Wenn Unternehmen ihnen nahestehenden Gesellschaften Leistungen erbringen, stellt sich gewöhnlich die Frage, wie diese drittvergleichskonform zu bepreisen sind, wozu häufig vorab ein Ruling von den Steuerbehörden eingeholt wird. Ein Steueruling, welches namentlich die Verrechnungspreise der beteiligten Unternehmen regeln würde, existiert nicht resp. ist den Steuerbehörden nie vorgelegt und genehmigt worden. Der zuständige Revisor des kantonalen Steueramts unterzog die verrechneten Aufwände deshalb (nachträglich) anlässlich der im Februar 2023 durchgeführten Revision der Steuerperioden 2018 und 2019 einer Prüfung. Soweit noch strittig gelangte er mangels geeigneter Unterlagen zum Schluss, dass die internen Gruppenverrechnungen einem Drittvergleich nicht standhielten, nahm eine Korrektur mittels der sog. "Cost-Plus Methode" vor und rechnete der Pflichtigen die Differenz als geschäftsmässig unbegründeter Aufwand auf (Steuerperioden 2018 und 2019). Als geschäftsmässig unbegründet wurde sodann der Personalaufwand der Pflichtigen für I taxiert. Weiter wurde bei der Pflichtigen der Fahrzeug- und Weiterbildungsaufwand, eine transitorische Buchung sowie Zinsen auf verdecktem Eigenkapital als verdeckte Gewinnausschüttungen taxiert und (teilweise) aufgerechnet. Sodann wurde eine Korrektur beim anrechenbaren Vorjahresverlust vorgenommen, wobei sich das kantonale Steueramt diesbezüglich auf den entsprechenden Revisionsbericht der Steuerperioden 2016 und 2017 abstützte. Soweit noch strittig wurden der Pflichtigen für die Steuerperioden 2016 und 2017 namentlich Aufwendungen betreffend die J GMBH, die K GMBH sowie die L AG aufgerechnet. Zusammengefasst sind damit die folgenden Positionen strittig:

Steuerperiode	2016	2017	2018	2019
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Reingewinn/-verlust gemäss Erfolgsrechnung	-561'068	14'582	159'292	18'894
AUFRECHNUNGEN				
Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand				
J GMBH	80'282	78'875	1'207	9'574
K GMBH	70'350	47'075	-	12'530
L AG	20'000	20'000	48'054	-
Nettolohn I			39'591	12'446
Total geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand	170'632	145'950	88'852	34'550
Verdeckte Gewinnausschüttungen				
KK D (unbestritten)			24'641	-
Fahrzeugaufwand Privatanteil (geschätzt)			9'000	12'000
Aus- und Weiterbildung: Workshop: Restbetrag			1'307	
RB Lohnvorauszahlung: Sachverhalt Unklar, Nachweis fehlt				18'000
Werbung, PR, diverse private Auslagen (für Boot etc.)	28'075	12'243	7'632	
Total verdeckte Gewinnausschüttungen	28'075	12'243	42'580	30'000
Als Gewinn versteuerte stille Reserve (Mietzinsdepot)		6'200		
Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (unbestritten für 2018)			22'913	24'953
Angerechnete Vorjahresverluste		-178'975	-183'386	-
Steuerbarer Reingewinn	-362'361	-	130'251	108'397
Steuerbarer Reingewinn gerundet	-	-	130'200	108'300
Zusätzl. Steuerrückstellung			-28'000	-28'000
Steuerbarer Reingewinn gemäss Einsprache	-	-	102'200	80'300
Anrechenbarer Vorjahresverlust	-362'361	-183'386	-	-

¹ Die Pflichtige beantragt eine Reduktion der Aufrechnung um Fr. 4'452.- auf Fr. 20'501.-.

Im Folgenden sind die strittigen Positionen einzeln zu prüfen.

4. a) aa) Die Pflichtige unterhielt zunächst wirtschaftliche Beziehungen zur J GMBH, von der sie namentlich Grafik- und Marketingdienstleistungen bezog. Im Rahmen dieser Tätigkeit war die J GMBH auch für gewisse IT-Belange zuständig (insb. Hosting und grafische Bewirtschaftung der Homepage). Die J GMBH gehört dem Sohn des Hauptaktionärs der Pflichtigen, der auch für diese arbeitete. Speziell ist, dass im strittigen Zeitraum I sowohl bei der J GMBH als auch bei der Pflichtigen angestellt war. Die Arbeitstätigkeit von I für die Pflichtige und die J GMBH variierte in der massgeblichen Zeit dabei erheblich. Gemäss Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen war I im Zeitraum 2017 - 2019 mit folgenden Pensen und folgender Entlohnung für die beiden Firmen tätig (in Klammern das Pensum von I gemäss Revisionsbericht des kantonalen Steueramts):

	J GMBH		A AG	
	Pensum	Bruttolohn (Fr.)	Pensum	Bruttolohn (Fr.)
2016	60%	76'991.-	25%	29'125.-
2017	35%	45'330.-	40%	53'637.-
2018	25% (35%)	36'031.-	30% (43%)	42'875.-
2019	25% (44%)	43'640.-	30% (14%)	13'720.-

Ein Steuerperioden 2018 und 2019 war I zudem noch bei der L AG angestellt (dazu nachfolgend E. 6a).

bb) Dem Arbeitsvertrag von I bei der Pflichtigen kann entnommen werden, dass ein Pensum von 25% einer Tätigkeit von 10.5 Stunden pro Woche entspricht (gleich 42 Stunden bei einem 100%-Pensum). Seit 2014 war er sodann bei der Pflichtigen im Handelsregister als Verwaltungsratsmitglied eingetragen. Ein damit zusammenhängender Lohnbezug ist indessen in den Steuererklärungen erst ab 2019 (mit Fr. 12'446.-) deklariert worden ("vgl. jeweils das Zusatzformular "Bescheinigung" zur Steuererklärung). Den Jahresrechnungen der Pflichtigen kann sodann entnommen werden, dass der gesamte Personalaufwand der J GMBH jeweils lediglich um einige tausend Franken höher ausfiel als der Bruttolohn von I. Augenscheinlich und unstrittig war dieser ihr einziger Festangestellter. Weitere Mitarbeiter sind bei Bedarf lediglich auf Projektbasis beigezogen worden (entspr. verbucht als Aufwand für Drittleistungen). Dass I zusätzlich bis 2020 auch noch Student an der Universität Zürich war, wird von der Pflichtigen nirgends erwähnt, aber auch nicht bestritten.

cc) Den eingereichten Rechnungen kann weiter entnommen werden, dass die J GMBH der Pflichtigen in den Jahren 2016 - 2019 zahlreiche Rechnungen für Arbeiten in Rechnung stellte, die sich am besten unter den Begriff "Housekeeping" zusammenfassen lassen. Damit sind diverse kleinere grafische und administrative Arbeiten gemeint, die im Tagesgeschäft der Pflichtigen regelmässig anfielen. Darunter fallen z.B. Werbemassnahmen (z.B. Online oder mit Flyern; inkl. Gestaltung), kleinere Anpassungen an der Homepage, Korrekturen in der Türbeschriftung etc. Diese Arbeiten stellte die J GMBH der Pflichtigen gewöhnlich monatlich in Rechnung. Der monatliche Betrag variierte dabei zwischen ca. Fr. 500.- bis Fr. 11'000.- und bewegte sich im Normalfall um ca. Fr. 2'000.-. Die tatsächliche Arbeitszeit, die aufgewendet wurde, kann den Rechnungen nicht entnommen werden. Bei Rechnungen an Drittkunden wurde die

Anzahl der benötigten Stunden hingegen im Regelfall ausgewiesen. Wer konkret die Arbeiten ausführte, kann den Rechnungen ebenfalls nicht entnommen werden. Weiter war die J GMBH auch für das Webhosting zuständig (Fr. 2'400.- pro Halbjahr). Alle paar Monate wurden sodann gemäss Rechnung mehrstündige Fotoshootings durchgeführt (Kosten jeweils Fr. 2'000.- inkl. Kosten für Bildbearbeitung). Zum Sinn und Zweck dieser Fotoshootings äusserte sich die Pflichtige bis anhin nicht. Es ist auch unklar, wer von der J GMBH diese Shootings konkret durchführte. Daneben war die J GMBH auch für grössere IT-Projekte bei der Pflichtigen verantwortlich, namentlich für Funktionserweiterungen und grössere Umgestaltungen der Homepage. Für solche Projekte leistete die Pflichtige der J GMBH zum Teil Anzahlungen. Anzuführen ist, dass die J GMBH nur für grafische Belange bei der Pflichtigen zuständig war. Um den Inhalt – die Erstellung von Newslettern, Blogbeiträgen etc. – kümmerte sich eine andere (naheste-hende) Gesellschaft (vgl. nachfolgend E. 5). Die Pflichtige resp. weitere ihr naheste-hende Gesellschaften waren sodann nicht die einzigen Kunden der J GMBH. Sie war auch für Kunden tätig, mit welchen sie unbestrittenermassen in keinem Nahestehen-denverhältnis stand.

b) aa) Das kantonale Steueramt nahm betreffend die Aufwendungen für die J GMBH bei der Pflichtigen eine Aufrechnung von Fr. 80'282.- (2016) bzw. Fr. 78'875.- (2017) vor, resp. es kürzte im entsprechenden Umfang die anrechenbaren Verlustvor-träge bei der Veranlagung/Einschätzung 2018. Aufgerechnet wurde der Pflichtigen dabei der gesamte verbuchte Aufwand der J GMBH, d.h. es wurde keine Korrektur nach Cost-Plus Methode vorgenommen (diese hätte überdies zu einem negativen Er-gebnis geführt). Das kantonale Steueramt begründete die Aufrechnung im Revisions-bericht 2016/17, den Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlägen 2016 vom 11. September 2020 und dem Veranlagungs- und Einschätzungsentscheid 2017 vom 14. Juni 2021 zusammengefasst damit, dass I, der für die J GMBH in der fraglichen Steu-erperiode im Bereich Werbung und Grafik tätig gewesen sei, bei der Pflichtigen als Leiter für denselben Bereich angestellt gewesen sei. Es sei ihm arbeitsrechtlich nicht erlaubt, bei einer anderen Gesellschaft in konkurrenzierender Tätigkeit aktiv zu sein (Treuepflicht). Rechnungen seien zwar vorhanden, es sei aber unklar, welche Leistun-gen effektiv von der J GMBH erbracht worden seien. I sei sodann bis 2020 BWL-Student an der Universität gewesen. Folglich könne der verbuchte Aufwand nicht zum Abzug zugelassen werden. Der Lohn von I bei der Pflichtigen wurde hingegen für die beiden Steuerperioden 2016 und 2017 nicht aufgerechnet und vollumfänglich als ge-schäftsmässig begründet angesehen.

bb) Auch für die Steuerperioden 2018 und 2019 nahm das kantonale Steueramt Aufrechnungen betreffend die J GMBH bzw. I persönlich vor. Zur Begründung hielt es fest, dass betreffend die gruppeninternen Leistungsverrechnungen mit der J GMBH der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit bzw. des Drittvergleichs fehle. Für die Verrechnung der erbrachten Dienstleistungen werde deshalb auf die Cost-Plus Methode mit einem Aufschlag von 5% zurückgegriffen und ihr die Differenz zum effektiv verbuchten Aufwand aufgerechnet. Das kantonale Steueramt nahm dabei im Ergebnis bei der Pflichtigen Aufrechnungen von Fr. 1'207.- (2018) resp. Fr. 9'574.- (2019) vor. Zusätzlich und im Gegensatz zu den Vorperioden rechnete das kantonale Steueramt bei der Pflichtigen sodann den Nettolohn von I über Fr. 39'591.- (2018) und Fr. 12'445.- (2019) auf. Die Aufrechnung begründete es damit, dass keine Stundenrapporte eingereicht worden seien und eine Verletzung der Arbeitnehmer-Treuepflicht vorliege. Im Einspracheentscheid hielt es weiter fest, dass I für die Pflichtige und die J GMBH in gleicher Funktion tätig gewesen sei und die diesbezüglichen Aufwendungen bereits über die J GMBH abgerechnet worden seien. Folglich erscheine der Nettolohn als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand. Im Gegensatz zu den Jahren 2016 und 2017 wurden damit die Aufwendungen der J GMBH im verrechnungspreistechnischen Rahmen als geschäftsmässig begründet akzeptiert, anstatt dessen nun aber der Lohn von I als geschäftsmässig unbegründet eingestuft. Dass I als Angestellter der J GMBH für die Pflichtige mandatsweise Leistungen erbrachte, ist hinsichtlich der beiden Steuerperioden nicht mehr strittig.

c) aa) Die Pflichtige bestreitet mit Bezug auf die Steuerperioden 2016 und 2017 nicht, dass I im besagten Zeitraum sowohl für die Pflichtige wie auch die J GMBH tätig war. Die Aufgaben seien aber unterschiedlich gewesen. Bei der Pflichtigen sei er als Mitglied der Geschäftsleitung angestellt gewesen und habe an den wöchentlichen Geschäftsleitungssitzungen teilgenommen. Er sei für die Kundenakquise und die Erarbeitung von Partnerschaften, die Betreuung von Grosskunden, die Entwicklung der Marketing und die Unternehmenskommunikation verantwortlich gewesen. Gearbeitet habe er im Regelfall jeweils am Dienstag vor Ort. Bei der J GMBH sei er Geschäftsführer im Teilzeitpensum gewesen, wobei sich seine Tätigkeit auf die Kundenakquise und die Geschäftsleitung beschränkt habe. Die produktive (grafische) Arbeit sei von Fachkräften zu (reduzierten) Stundensätzen zwischen Fr. 80.- bis Fr. 110.- (exkl. MWST) erbracht worden. Die Pflichtige weist weiter darauf hin, dass I keine Treuepflichtverletzung vorgeworfen werden könne. Die konkurrierende Tätigkeit bei der J GMBH sei in

seinem Arbeitsvertrag explizit als zulässig erwähnt worden. Mithin bestehe eine klare Trennung der Aufgaben bzw. der Tätigkeitsbereiche. Die von der J GMBH in Rechnung gestellten Dienstleistungen seien demgemäss vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Eventualiter seien diese nach der Cost-Plus Methode zu bepreisen und zu berücksichtigen. Diesfalls sei die Aufrechnung für das Jahr 2016 auf Fr. 1'721.- resp. Fr. 5'030.- für das Jahr 2017 zu reduzieren.

bb) Gleiches gelte auch für die Steuerperioden 2018 und 2019. Die von der J GMBH in Rechnung gestellten Fr. 55'883.- für das Jahr 2018 resp. Fr. 37'962.- (recte Fr. 58'825.-) und Fr. 43'985.- für das Jahr 2019 entsprächen einem Marktpreis und seien deshalb als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen. Eventualiter sei die Aufrechnung für das Jahr 2018 nach der Cost-Plus Methode auf Fr. 2'942.- resp. Fr. 6'023.- festzusetzen. Im Weiteren sei auch die Aufrechnung des Nettolohns von I in den beiden Jahren nicht gerechtfertigt. I sei bei ihr als Mitglied der Geschäftsleitung angestellt gewesen.

d) aa) Im vorliegenden Fall bestehen keine Zweifel an der formellen Korrektheit der Buchhaltung der Pflichtigen. Damit liegt es für die Vornahme einer Aufrechnung grundsätzlich am kantonalen Steueramt, den Beweis für das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu erbringen (E. 2d). Nicht zu überzeugen vermag in diesem Zusammenhang zunächst der Verweis auf die arbeitsvertragliche Treuepflicht resp. das Verbot der Konkurrenzfähigkeit von I. Wie im vorliegenden Fall geschehen, kann ein Konkurrenzverbot vertraglich wegbedungen oder eingeschränkt werden. Art. 321a Abs. 3 OR, der die konkurrenzierende Tätigkeit während des bestehenden Arbeitsverhältnisses regelt, ist nicht unter den Bestimmungen aufgeführt, die als beidseitig oder einseitig unabänderlich gelten (vgl. Art. 361 und 362 OR). Insoweit spricht grundsätzlich nichts gegen die Auslagerung der Unternehmenskommunikation und des Marketings an die J GMBH. Arbeitsrechtliche Argumente sind damit hinsichtlich der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen irrelevant. Nicht von der Hand zu weisen ist allerdings, dass die Pflichtige in den Jahren 2016 und 2017 gemäss Buchhaltung verhältnismässig viel in externe Kommunikation und externes Marketing investierte, obwohl sie intern in einem nicht unerheblichen Pensum eben gerade I mit der erforderlichen Fachkompetenz beschäftigte. Wenn I einerseits für die Marketing, Kommunikation etc. angestellt wurde, diese Arbeiten dann aber dennoch ausgelagert wurden, stellt dies eine geschäftsmässig nicht begründbare Doppelspurigkeit dar. Dies erst recht, wenn man bedenkt, dass die Arbeiten wohl extern ebenfalls von I ausgeführt

wurden, verfügte doch die J GMBH über keine weiteren Festangestellten und erscheint es als unwahrscheinlich, dass für kleinere Arbeiten des "Housekeeping" wie z.B. Tür- oder Liftbeschriftungen, kleine Flyer- und Inseratekampagnen, Änderungen bei der Ärzttafel etc. extra (ausländische) Fachspezialisten beigezogen wurden (E. 4a/cc). Wieso I in seiner Funktion als Teilzeitangestellter der Pflichtigen auch die von der J GMBH bezogenen Dienstleistungen nicht selbst während der Arbeitszeit hätte erbringen können, erschliesst sich dem Gericht nicht. Es ist nicht ersichtlich, wieso dazu sein Pensum von 25% resp. 40% nicht ausgereicht haben sollte. Es liegt auf der Hand, dass die wöchentlichen Geschäftsleitungssitzungen (inkl. Vor- und Nachbearbeitung) allein kaum jeweils den gesamten Dienstag in Anspruch genommen haben dürften. Das Gesagte gilt grundsätzlich auch für die weiteren von der J GMBH in Rechnung gestellten Aufwendungen. Wiederum ist unklar, wieso diese Arbeiten nicht vom I in Rahmen seines Arbeitspensums bei der Pflichtigen hätten erbracht werden können resp. es ist unklar, welche Arbeiten die J GMBH effektiv für die Pflichtige erbrachte. Vielmehr erscheint es als weitaus wahrscheinlicher, dass I diese Arbeiten effektiv als Arbeitnehmer der Pflichtigen ausführte, dann aber formell über die J GMBH abrechnete, ohne dass diese der Pflichtigen aber effektiv eine Leistung erbracht hätte. Den indirekten Beweis dafür liefert I im Übrigen gleich selbst. Für die Folgeperioden reichte er eine Aufschlüsselung seiner Tätigkeit für die Pflichtige ein (aus dem "Summary Report" geht zwar nicht explizit hervor, dass sämtliche der erfassten Tätigkeiten für die Pflichtige erbracht wurden. Da die Pflichtige diesen Beleg aber zum Nachweis der Angemessenheit des Nettolohns von I einreichte, ist dies einzige logische Schlussfolgerung). Dieser Aufstellung kann entnommen werden, dass er sich als Angestellter der Pflichtigen um deren Homepage und das Marketing kümmerte. Inwiefern dies in den strittigen Vorperioden anders gewesen sein sollte, ist nicht ersichtlich.

bb) Die vom kantonalen Steueramt angebrachten Zweifel am Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung der Aufwendungen betreffend die J GMBH resp. an der geschäftsmässigen Begründetheit der verbuchten Aufwendungen erscheinen demgemäss als berechtigt. Dass I im Umfang des ausgewiesenen Pensums bei der Pflichtigen und der J GMBH effektiv sich nicht überschneidende Arbeitsleistungen erbrachte und zudem nebenbei auch noch studierte, erscheint wenig glaubhaft. Folglich liegt es an der Pflichtigen, diese Zweifel auszuräumen (E. 2d/dd). Dies gelingt ihr indessen nicht. Da die J GMBH und die Pflichtige zweifelsohne nahestehende Gesellschaften sind, reichen die eingereichten Rechnungen zunächst nicht aus, die geschäftsmässige Begründetheit der bezahlten Leistungen zu belegen. Dies insbesondere auch deshalb

nicht, weil diesen die Anzahl der aufgewendeten Stunden im Regelfall nicht entnommen werden kann. Da es die Pflichtige unterliess, sich zu den von der J GMBH effektiv aufgewendeten Stunden zu äussern, kann davon ausgegangen werden, dass namentlich I diese Arbeiten im Arbeitspensum bei der Pflichtigen erbrachte resp. hätte erbringen können. Unbelegt ist sodann die Behauptung, dass die effektiven Tätigkeiten der J GMBH für die Pflichtige nicht von I, sondern von anderen (externen, auf Projektbasis beigezogenen) Mitarbeitern der J GMBH ausgeführt worden seien. Weder die eingereichten Rechnungen noch sonstige Belege liefern Anhaltspunkte, welche diese Behauptung stützen würden. Letzteres hätte beispielsweise mit der Einreichung von Arbeitsjournalen der J GMBH belegt werden können, von der Existenz im Normalfall bei Auftragsverhältnissen ausgegangen werden kann und die von der Auftraggeberin auch erhältlich gemacht werden können (Art. 400 Abs. 1 OR). Auch der Nachweis der Behauptung, dass I bei der Pflichtigen eine gänzlich andere Funktion wahrgenommen habe, die keine Überschneidung mit der Tätigkeit der J GMBH aufweise, gelingt der Pflichtigen nicht ansatzweise. Für die Steuerperioden 2016 und 2017 sind auch keine Geschäftsleitungssitzungsprotokolle eingereicht worden, die dies nahelegen würden (eingereicht worden sind einzig Geschäftsleitungsprotokolle aus dem Jahr 2018).

e) aa) Aufgrund des Gesagten ist damit nicht zu beanstanden, dass das kantonale Steueramt der Pflichtigen die geschäftsmässige Begründetheit der pro 2016 und 2017 verbuchten Aufwendungen zugunsten der J GMBH vollumfänglich absprach. Aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht machte es wenig Sinn, die J GMBH mit den übertragenen Arbeiten zu betrauen, da die Pflichtige durch ihr eigenes Personal diese auch selbst vornehmen konnte und wohl auch vornahm. Die partielle Auslagerung der Geschäftstätigkeit an die J GMBH gestaltete sich damit als nicht drittvergleichskonform. Nach dem Gesagten besteht auch kein Anlass, die Aufwendungen der J GMBH nach der Cost-Plus Methode zu bepreisen und bei der Pflichtigen partiell zu berücksichtigen. Da die Leistungen von I als Angestellter der Pflichtigen erbracht wurden resp. (drittvergleichskonform) zu erbringen gewesen wären, kann nicht argumentiert werden, die Leistungen der J GMBH müssten gleichwohl entschädigt werden, wie dies die Pflichtige in ihrem Eventualstandpunkt vertritt.

bb) Die vollständige Aufrechnung der Aufwendungen lässt sich dennoch nicht rechtfertigen. Den Unterlagen kann entnommen werden, dass in den Rechnungen auch gewisse Dienstleistungen enthalten sind, die bei der J GMBH von Dritten eingekauft und der Pflichtigen bloss weiterverrechnet wurden. Diese Kosten wären demge-

mäss der Pflichtigen unabhängig der geschäftsmässigen Begründetheit hinsichtlich der Mandatierung der J GMBH angefallen. Zunächst zahlte die Pflichtige der J GMBH für Hosting, Webhosting und Mailsupport, Website Monitoring und Domaingebühren total Fr. 5'572.- im Jahr 2016 und Fr. 6'825.- im Jahr 2017. Es liegt nahe, dass die J GMBH diese Dienstleistungen für die Pflichtige zumindest teilweise von Dritten bezog und dieser einfach weiterverrechnete, weshalb diesen Auslagen auch die geschäftsmässige Begründetheit kaum abgesprochen werden kann. In den eingereichten Rechnungen sind sodann weitere Drittaufwendungen vorhanden, welche die J GMBH der Pflichtigen einfach weiterverrechnete. Gemäss den Rechnungen für das Jahr 2016 handelt es sich namentlich um Lizenzgebühren für Fotomaterial (Shutterstock & Fotolia Fr. 220.-), Newslettercredits (Mailchimp Fr. 200.-), AdWords Kosten (Fr. 500.-), total gerundet Fr. 950.-. Im Jahr 2017 ist der Pflichtigen sodann für Foto Lizenzgebühren (Fr. 1'130.-) und weiterverrechnete Facebook Werbekosten (Fr. 610.-) der Betrag von total ca. Fr. 1'740.- an Drittkosten in Rechnung gestellt worden.

cc) Die vorgenommenen Aufrechnung für die J GMBH für das Jahr 2016 ist damit von Fr. 80'282.- auf Fr. 73'760.- und diejenige für 2017 von Fr. 78'875.- auf Fr. 70'310.- zu reduzieren.

f) aa) Im Unterschied zu den beiden Vorjahren verweigerte das kantonale Steueramt der Pflichtigen den Abzug der Aufwendungen in den Steuerperioden 2018 und 2019 nicht vollumfänglich, sondern es errechnete das zulässige Mass nach der Cost-Plus Methode, was zu wesentlich geringeren Aufrechnungen von Fr. 1'207.- resp. Fr. 9'574.- führte. Dazu ist allgemein vorab festzuhalten, dass eine solche Neu Beurteilung grundsätzlich zulässig ist (E. 2f). Das kantonale Steueramt war grundsätzlich befugt, die Aufrechnungen in den Steuerperioden 2018 und 2019 nach einer anderen Methode resp. mit unterschiedlicher Begründung vorzunehmen. Es besteht damit im vorliegenden Verfahren auch kein Anlass, die Methodik der Aufrechnung über sämtliche strittigen Steuerperioden zu vereinheitlichen, sondern es ist die Korrektur höchstens auf den strittigen Teil zu beschränken. Die Aufrechnung der gesamten von der J GMBH in Rechnung gestellten Aufwendungen von Fr. 58'825.- pro 2018 resp. Fr. 43'985.- pro 2019 ist demgemäss vorliegend nicht mit Verweis auf die Vorperioden zu Ungunsten der Pflichtigen zu korrigieren.

bb) Strittig ist damit die Berechnung nach der Cost-Plus Methode, wobei die Pflichtige und das kantonale Steueramt rechnerisch anders vorgehen und folglich trotz

gleichem Gewinnzuschlag (unbestritten 5%) zu leicht unterschiedlichen Ergebnissen gelangten. Die Pflichtige kam für die Steuerperiode 2018 bei näherer Betrachtung gar auf einen höheren Aufrechnungsbetrag (Fr. 2'942.- anstatt Fr. 1'207.-). Die unterschiedlichen Ergebnisse sind primär darauf zurückzuführen, dass das kantonale Steueramt bei der Ermittlung der Kostenbasis die Steuern berücksichtigte. Weiter stellte es in einem zweiten Schritt den nach Cost-Plus Methode errechneten Maximalgewinn dem effektiven Totalgewinn gemäss Erfolgsrechnung gegenüber. Die Pflichtige liess hingegen im Unterschied dazu die Steuern bei der Kostenbasis unberücksichtigt. So dann stellte sie in der Berechnung den Gesamtertrag in Relation zum Honoraranteil der Pflichtigen.

cc) Bei näherer Betrachtung erweisen sich beide Berechnungsmethoden als nicht ganz korrekt. Betreffend die bei der Kostenbasis berücksichtigten Positionen ging das kantonale Steueramt korrekt vor. Insbesondere die Steuern sind bei den Vollkosten zu Recht berücksichtigt worden (E. 2c/dd). Zu bemängeln ist allerdings, dass das kantonale Steueramt im Anschluss eine Gegenüberstellung mit dem Gesamtgewinn der J GMBH vornahm. Zu Recht wies die Pflichtige in diesem Zusammenhang bereits in einer Stellungnahme vom 5. April 2023 zu den Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlägen darauf hin, dass sie jeweils nicht die einzige Kundin der nahestehenden Gesellschaften sei, was bei der Berechnung berücksichtigt werden müsse. Auch im Einspracheverfahren ist dieses Argument wieder vorgebracht worden. Wieso das kantonale Steueramt darauf nicht einging, ist nicht ganz klar. Seine Ausführungen im Revisionsbericht gehen nicht wirklich auf die diesbezügliche Argumentation ein. Die Bemerkung in der Berechnung "Aufteilung Diverse Kunden unklar (Dritte sowie ICO enthalten)" lässt zudem vermuten, dass es dergestalt vorging, weil die Pflichtige keine Umsatzaufschlüsselung der J GMBH einreichte. Dies wurde jedoch spätestens im vorliegenden Verfahren korrigiert, weswegen kein Grund mehr besteht, bei der Ermittlung des verrechnungspreislichen Vergleichswert nicht die Fremdanteile auszuklammern (so auch BGE 151 II 11 E. 4.2). Bei der Berechnung nach der Cost-Plus Methode sind dabei sowohl die Erträge der nicht nahestehenden sowie auch der nahestehenden Drittunternehmen auszuklammern. Ansonsten würden der Pflichtigen unter Umständen Aufwände korrigiert, die von anderen nahestehenden Unternehmen stammen. Der Anteil der Pflichtigen am verrechenbaren Aufwand nach Cost-Plus Methode beläuft sich demgemäss gemäss korrekter Berechnung der Pflichtigen auf 37.49% für 2018 und 25.66% für 2019. Daraus ergibt sich die folgende Berechnung:

Steuerperiode	2018	2019
	Fr.	Fr.
Personalaufwand	CHF 43'120	CHF 44'827
Sonstiger Betriebsaufwand	CHF 28'525	CHF 27'526
Abschreibungen	CHF 7'843	CHF 7'846
Finanzergebnis (Kapitalkosten)	CHF -	CHF -
Steuern	CHF 1'317	CHF 2'496
Gesamtaufwand exkl. Durchlaufkosten	CHF 80'805	CHF 82'695
plus 5% Gewinnzuschlag	CHF 4'040	CHF 4'135
Total mit 5% Gewinnzuschlag	CHF 84'845	CHF 86'830
DL Dritte = Durchlaufkosten	CHF 65'612	CHF 63'709
Total verrechenbarer Aufwand	CHF 150'457	CHF 150'539
Anteil A AG (in %)	37.49%	25.66%
Honorar Anteil gem. Verrechnungspreisberechnung	CHF 56'406	CHF 38'628
Honorar effektiv verrechnet	CHF 58'825	CHF 43'985
Differenz in Fr. (Aufrechnung)	CHF 2'419	CHF 5'357
Differenz in %	104%	114%

dd) Die Gegenüberstellung des tatsächlichen Honorars und des korrekt berechneten hypothetischen Verrechnungshonorars gemäss Cost-Plus Methode ergibt damit eine Differenz von Fr. 2'419.- für das Jahr 2018 und Fr. 5'357.- für 2019, welche die Pflichtige der J GMBH zu viel bezahlte. Zusätzlich zu berücksichtigen ist aber auch, dass zwischen den beiden Werten lediglich eine marginale Differenz von 4% resp. 14% besteht, die vor dem Hintergrund der Erkennbarkeit zusätzlich zu würdigen ist (BGE 151 II 11 E. 4.2; E. 2c/ee, auch zum Folgenden, dies im Gegensatz zur "gewöhnlichen" Aufrechnung mangels geschäftsmässiger Begründetheit). Da die Abweichung verhältnismässig gering erscheint, kann nach hiesiger Praxis nicht von der Vermutung ausgegangen werden, dass die zuständigen Organe von der verdeckten Gewinnausschüttung wussten bzw. hätten wissen müssen. Demgemäss obliegt es nach den allgemeinen Beweisgrundsätzen dem kantonalen Steueramt, dies nachzuweisen. Der entsprechende Beweis ist von diesem allerdings nicht erbracht worden. Die effektiv verbuchten Kosten der Pflichtigen für die von der J GMBH bezogenen Dienstleistungen der Jahre 2018 und 2019 erscheinen demgemäss als geschäftsmässig begründet, weshalb die Aufrechnung von Fr. 1'207.- resp. Fr. 9'574.- entsprechend zu korrigieren sind und damit ausser Acht fallen.

g) aa) Betreffend dem aufgerechneten Nettolohn liegt es sodann ebenfalls am kantonalen Steueramt, Umstände darzutun, die Zweifel an dessen geschäftsmässigen

Begründetheit aufkommen lassen (E. 2d). Dies gelingt diesem bei näherer Betrachtung aber nicht im genügenden Umfang. Wie dargelegt vermag allein das arbeitsrechtliche Konkurrenzverbot die Aufrechnung nicht zu rechtfertigen (E. 4d/aa). Unbestritten und auch belegt ist sodann, dass I für die Pflichtige auch Funktionen in der Geschäftsleitung wahrnahm. Dafür wurde er im Jahr 2019 auch erstmals gemäss Deklaration explizit separat entschädigt. Die eingereichte Arbeitszeiterfassung ab 2018 über die Software "Toggl" bescheinigt diesem überdies einen nicht unerheblichen Arbeitsaufwand für die Pflichtige. Er scheint wie in den Vorjahren primär als eigener Angestellter (und internes Geschäftsleitungsmitglied) und nicht als mandatierter externer Mitarbeiter für die Pflichtige tätig gewesen zu sein. Unter diesen Umständen kann auch nicht argumentiert werden, die Aufrechnung rechtfertige sich allein dadurch, weil im Gegenzug der Aufwand für die J GMBH grösstenteils akzeptiert worden sei. Die beiden Aufrechnungen erfordern eine separate Analyse. Es wäre es logischer gewesen, wenn das kantonale Steueramt wie in den Vorperioden den Nettolohn von I bei der Pflichtigen als geschäftsmässig begründet akzeptiert und anstatt dessen dem verbuchten Aufwand hinsichtlich der J GMBH die geschäftsmässige Begründetheit ganz oder teilweise abgesprochen hätte. Letzteres ist indessen nicht mehr strittig, da das kantonale Steueramt diesen Aufwand grundsätzlich akzeptierte und nur dessen Höhe (leicht) korrigierte.

bb) Die Nettolohn-Aufrechnungen von Fr. 39'591.- (2018) resp. Fr. 12'446.- (2019) sind entsprechend zu korrigieren und als geschäftsmässig begründet zum Abzug zuzulassen.

5. a) aa) Als nächstes zu prüfen ist sodann die geschäftsmässige Begründetheit der Auslagen betreffend die K GMBH. Bei der K GMBH handelt es sich unbestrit-
tenermassen um eine Gesellschaft, die ausschliesslich Dienstleistungen für Gesell-
schaften der "A"-Gruppe erbringt. An ihr sind D (der Eigentümer der Pflichtigen) sowie
sein Sohn G zu je 50% beteiligt. G amtierte als Geschäftsführer mit unterschiedlichen
Pensen. Als weitere Mitarbeiterin war sodann M angestellt. Daneben arbeiteten noch O
und N für die K GMBH im Bereich der Buchhaltung. G und M arbeiteten im Zeitraum
2016 bis 2019 mit folgenden Pensen und für folgendes Gehalt für die K GMBH:

	G		M	
	Pensum	Bruttolohn	Pensum	Bruttolohn
2016	10%	10'000.-	40%/50%/70%	48'855.-
2017	100%	111'832.-	70%/Stundenlohn	39'914.-
2018	20%	21'562.-		
2019	15%	14'895.-		

bb) Den Unterlagen kann entnommen werden, dass die Pflichtige der K GMBH für ein Honorar über monatlich pauschal Fr. 3'200.- die Führung der gesamten Buchhaltung übertrug. Vereinbart wurde dies mit (rückdatiertem) Dienstleistungsvertrag vom 1. Januar 2016 (abgeschlossen am 22. Oktober 2016). Diese Leistungen sind gemäss Aussage der Pflichtigen primär von N und O erbracht worden. Mit separatem Dienstleistungsvertrag vom 1. Juli 2016 beauftragte die Pflichtige die K GMBH sodann für pauschal monatlich Fr. 6'725.- "zur Beratung, Unterstützung von Projekten in allen Fragen des Marketings, der Werbung, der Verkaufsförderung, der Dauerwerbung, der Projektplanung sowie damit verwandten Bereichen". Bezahlt wurde dieses Pauschalhonorar bis zum Abgang von M in der zweiten Jahreshälfte 2017. Danach erfolgte die Weiterverrechnung des Aufwands für Marketing etc. soweit ersichtlich anhand von effektiven Aufwendungen für einzelne Projekte.

b) aa) Ein Teil der Aufwendungen für die Tätigkeit der K GMBH wurde vom kantonalen Steueramt nicht akzeptiert. Es taxierte in den Steuerperioden 2016 und 2017 denjenigen Anteil als nicht geschäftsmässig begründet, welchen die Pflichtige bis August 2017 namentlich über das Konto Nr. 6610 "PR" buchte. Konkret kürzte es die anrechenbaren Vorjahresverluste um Fr. 70'350.- (2016) und Fr. 47'075.- (2017). Zur Begründung hielt es im Revisionsbericht, den Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlägen 2016/17 resp. der Veranlagung/Einschätzung 2016/2017 fest, dass unklar sei, wer die Marketing-Dienstleistungen erbracht habe. Zudem seien die Jahresrechnungen der K GMBH nicht beigebracht worden. Es warf der Pflichtigen damit indirekt vor, sie habe von der K GMBH für den abgeschlossenen Dienstleistungsvertrag keine angemessene Gegenleistung erhalten. Die pauschalen Aufwendungen für das Buchführungsmandat wurden hingegen vom kantonalen Steueramt als geschäftsmässig begründet akzeptiert (gebucht über das Konto Nr. 6530 "Buchführungs- und Beratungsaufwand").

bb) Betreffend die Steuerperioden 2018 und 2019 hielt es im Einspracheentscheid fest, dass die K GMBH der Pflichtigen pauschal pro 2018 für die Buchhaltung Fr. 38'400.-, zuzüglich Fr. 28'571.- für den Unterhalt der Büromaschinen und der EDV sowie den effektiven Abacus-Support in Rechnung gestellt habe. Bis dato sei jedoch nicht nachgewiesen worden, wie die vereinbarte monatliche Pauschale kalkuliert worden sei und mit wie vielen Stunden sich diese für welche konkret auszuführenden Arbeiten zusammensetze. Einzige Mitarbeiterin sei 2019 N in einem 40%-Pensum gewesen. Anlässlich der Bücherrevision sei jedoch festgestellt worden, dass im Aufwand der K GMBH auch ein Lohn an G, welcher sein Jurastudium im Jahr 2018 abgeschlossen habe, verbucht worden sei. Trotz Auflage sowie eingeschriebener Mahnung sei die Drittvergleichskonformität der verrechneten Leistungen der K GMBH nicht nachgewiesen worden, weshalb die Aufrechnung nach der Cost-Plus Methode vorgenommen worden sei. Gestützt darauf rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen für die Steuerperiode 2019 den Betrag von Fr. 12'530.- auf. Für das Jahr 2018 wurde hingegen keine Aufrechnung vorgenommen, da die Berechnung nach Cost-Plus Methode zu einem negativen Ergebnis führte. Im Unterschied zu 2016 und 2017 wurde damit (wiederum) den Aufwendungen nicht mehr generell die geschäftsmässige Begründetheit abgesprochen (E. 6b/aa), sondern die entsprechenden Aufwendungen wurden unter Anwendung der Verrechnungspreismethode geprüft und gekürzt.

c) aa) Die Pflichtige machte hingegen geltend, dass die Aufwendungen der Steuerperiode 2016 und 2017 allesamt geschäftsmässig begründet und als Aufwand steuerlich zum Abzug zuzulassen seien. Die strittigen Leistungen seien primär von M erbracht worden. G sei weiter auch an der Leistungserbringung beteiligt gewesen. Weiter habe die K GMBH für die Pflichtige auch Beratungsdienstleistungen im Rechtsbereich erbracht, über die auf Projektbasis nach Aufwand abgerechnet worden sei. Die K GMBH habe M extra für die PR-Aufgaben angestellt. Sie sei für die Aktualisierung und redaktionelle Bewirtschaftung der Online- und Printmedien einschliesslich Erstellung von Newslettern, Blog-Beiträgen sowie sonstigen Medienartikeln zuständig gewesen. Die Verrechnung dieser Leistungen sei deshalb steuerlich gerechtfertigt. Nicht zuletzt auch deshalb, weil es sich bei M nicht um eine der Familie nahestehende Person handle. Es sei nicht davon auszugehen, dass die K GMBH sie angestellt hätte, ohne dass sie dafür eine entsprechende Arbeitsleistung erbracht hätte. Eventualiter machte die Pflichtige geltend, dass die Kosten nach der sog. Cost-Plus Methode zu bepreisen und zu berücksichtigen seien. Die Aufrechnungen seien demgemäss für das Jahr 2016 von Fr. 70'350.- auf Fr. 40'725.- zu reduzieren resp. der Verlustvortrag entsprechend

zu erhöhen. Für das Jahr 2017 ergebe sich eine Unterfakturierung, weshalb keine Aufrechnung zulässig sei.

bb) Mit Bezug auf die Steuerperiode 2019 führte die Pflichtige aus, dass die pro 2019 in Rechnung gestellten Dienstleistungen über Fr. 57'286.- ebenfalls dem Marktpreis entsprochen hätten und deshalb steuerlich vollumfänglich zu akzeptieren seien. Zur weiteren Begründung verwies sie auf ihre Ausführungen betreffend die Steuerperioden 2016 und 2017. Eventualiter beantragte sie wiederum, die Aufrechnung sei nach alternativer Cost-Plus Berechnung von Fr. 12'530.- auf Fr. 7'909.- herabzusetzen.

d) aa) Auch hinsichtlich der strittigen Aufwendungen liegt es grundsätzlich aufgrund der formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung am kantonalen Steueramt, Anhaltspunkte für die fehlende geschäftsmässige Begründetheit darzulegen (E. 2b/bb). Entsprechende Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der verbuchten PR-Aufwendungen sind dabei vorhanden. Für ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung spricht zunächst der sehr allgemein gehaltene Leistungsbeschrieb im Dienstleistungsvertrag. Die Pflichtige erklärte sich bereit, der K GMBH für ihre "PR-Dienste" das nicht unerheblich hohe Honorar von monatlich pauschal Fr. 6'725.- zu bezahlen, ohne dass sich der Vertrag im Detail darüber äussert, welche qualitativen und quantitativen Leistungen die K GMBH im Gegenzug zu erbringen hat. Namentlich fehlen jegliche Angaben dazu, z.B. wie viele Marketingkampagnen und -projekte, Blogbeiträge etc. die K GMBH für dieses Honorar zu erbringen hat. Es sind auch keinerlei Marketingziele definiert worden, an welchen sich die K GMBH hätte messen lassen müssen. Dies erscheint atypisch. Auch rein zeitmässig enthält der Vertrag keinerlei Angaben dazu, wie viel Zeit die K GMBH wöchentlich für das Mandat mit der Pflichtigen aufwenden muss. Verstärkt werden die Zweifel an der effektiven Leistungserbringung noch dadurch, dass die Pflichtige mit I und auch der J GMBH weitere interne und externe Fachkräfte mandatierte, die sich ebenfalls partiell um Marketingaufgaben zu kümmern hatten. Die Überlappung der Tätigkeiten erscheint dabei naheliegend (E. 4). Gemäss eingereicherter Personalliste standen zudem seit März 2017 zwei interne Mitarbeiter für "Admin Marketing" auf ihrer Gehaltsliste (P und Q mit insg. 200 Stellenprozent; ab 2018 mit M insg. 150 Stellenprozent). Hinzu kommt, dass im Vergleich zu den Kosten vor der Auslagerung die Aufwendungen für Werbung und PR extrem anstiegen. Betragen diese im Jahr 2015 noch ca. Fr. 107'000.-, schossen sie im Jahr 2016 auf ca. Fr. 225'000.- in die Höhe (Einschätzungsakten 2016, wo in der

eingereichten Jahresrechnung 2016 die Vorjahreszahlen ersichtlich sind). Dies wäre allenfalls erklärbar, wenn sich im Gegenzug die Lohnaufwendungen der Pflichtigen entsprechend reduziert hätten, was aber nicht der Fall ist. Für letzteres können zugebenermassen auch andere Faktoren relevant sein, wie z.B. die Einstellung von zusätzlichem Personal, weshalb im vorliegenden Fall ein direkter Kausalzusammenhang nicht zwingend sein muss (unbestrittenermassen wuchs die Pflichtige im strittigen Zeitraum stark). Zweifel an der effektiven adäquaten Leistungserbringung der K GMBH für die Pflichtige sind aber unter den gegebenen Umständen dennoch angezeigt, macht es doch gewöhnlich wenig Sinn, für extern eingekaufte Leistungen mehr zu bezahlen, wenn man dieselben Leistungen intern günstiger selbst abdecken kann, weil man bereits über entsprechendes Personal verfügt.

bb) Für die Steuerperiode 2019 zog das kantonale Steueramt de facto im Unterschied zu den Vorperioden (partiell) auch die geschäftsmässige Begründetheit der verbuchten Aufwendungen für die Buchhaltung in Zweifel, weil es die Aufrechnung nach der Cost-Plus Methode vornahm (E. 5b/bb). Dieses Vorgehen ist im Grundsatz ebenfalls nicht zu beanstanden, wobei zur Begründung auf vorstehende Erwägungen mit Schwerpunkt für die Steuerperioden 2016 und 2017 verwiesen werden kann. Speziell hinsichtlich der geschäftsmässigen Begründetheit des Buchhaltungsaufwands ist zudem festzuhalten, dass die Pflichtige mit der R AG noch eine Drittgemeinschaft für buchhalterische Belange mandatierte, womit im Grundsatz wiederum fraglich erscheint, ob die diesbezüglichen Leistungen der K GMBH drittvergleichskonform erbracht wurden.

e) Nach dem Gesagten liegt es damit grundsätzlich an der Pflichtigen, die Zweifel an der Drittvergleichskonformität der Leistungen auszuräumen (E. 2d/cc). Dies ist ihr allerdings bis heute nicht ansatzweise gelungen. Sie äusserte sich trotz mehrfacher Aufforderung nie dazu, welche effektiven Tätigkeiten und Leistungen die K GMBH für sie erbrachte, geschweige denn belegte sie diese Behauptungen. Unter anderem sind keine Aufstellungen oder Beispiele von Inseratekampagnen, Blog-Einträgen usw. genannt oder eingereicht worden, die von der K GMBH im Rahmen ihres Mandats erarbeitet und durchgeführt wurden. Es fehlen auch jegliche Angaben dazu, in welchem zeitlichen Umfang M und G für die Pflichtige in diesem Bereich tätig waren. Stundenrapporte etc. für die Steuerperioden 2016 und 2017 sind nicht eingereicht worden. Auch vermag die Pflichtige die Wirtschaftlichkeit der Auslagerung nicht nachvollziehbar zu erklären (E. 2b/bb, auch zum Folgenden). Grundsätzlich können Aufrechnungen der

Steuerbehörden zwar nicht damit gerechtfertigt werden, dass ein Unternehmen von verschiedenen Varianten nicht die für sie günstigste Variante wählt. In Konstellationen mit nahestehenden Gesellschaften rechtfertigt es sich allerdings durchaus, bei der Frage, welche Aufwendungen nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden können, einen strengen Massstab anzuwenden. Demensprechend spricht dies in der vorliegenden Konstellation ebenfalls gegen die Drittvergleichskonformität der Leistungen der K GMBH. Am Gesagten nichts zu ändern vermag auch das Argument der Pflichtigen, dass es sich bei der mit der redaktionellen Tätigkeit betrauten M um eine Drittperson handle. Das von ihr bezahlte Honorar floss nicht an sie persönlich, sondern an die von der Familie beherrschte Gesellschaft. Das Vorliegen eines überhöhten Honorars kann demgemäss allein deshalb nicht ausgeschlossen werden. Der Arbeitsvertrag von M hält sodann explizit fest, dass diese auch für andere Gesellschaften der "A" Gruppe Marketing-Dienstleistungen zu erbringen hat. Folglich kann nicht einfach davon ausgegangen werden, dass sie ihre Arbeitszeit in einem angemessenen Verhältnis zum bezahlten Honorar für die Pflichtige aufwendete. Demgemäss gelingt der Pflichtigen der Nachweis nicht, dass Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis zueinander standen.

f) Der pro 2016 und 2017 verbuchten Aufwendungen der Pflichtigen für die K GMBH ist damit nach dem Gesagten grundsätzlich die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen. Namentlich ist nicht ersichtlich, dass sie für die der K GMBH bezahlten Pauschalhonorare eine adäquate Gegenleistung in Form von Marketingdienstleistungen erhalten hätte. Die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnungen über Fr. 70'350.- (2016) resp. Fr. 47'075.- (2017) sind folglich nicht zu beanstanden und damit zu bestätigen.

g) aa) Für die Steuerperiode 2019 besteht damit wiederum kein Anlass, die gesamten verbuchten Aufwendungen über Fr. 57'286.- ohne nähere Prüfung zum Abzug zuzulassen. Für Einzelheiten kann dabei auf vorstehende Erwägungen verwiesen werden (E. 5d f.). Zu prüfen ist damit nur noch die Berechnung des kantonalen Steueramts nach der anwendbaren Cost-Plus Methode, bei welcher es im Ergebnis zum Schluss gelangte, dass die Pflichtige der K GMBH Fr. 12'530.- zu viel bezahlte. Letztere hingegen kommt gemäss ihrer Berechnung auf einen Betrag von Fr. 7'907.-. Das kantonale Steueramt ist dabei nach dem gleichen Schema vorhergegangen, wie bei der Aufrechnung betreffend die J GMBH. Bei der Berechnung der Kostenbasis unterlief ihm allerdings ein Fehler, indem es bei den Betriebskosten auch die Kosten für die

Software Abacus (= extern eingekaufte und weiterverrechnete Dritteleistungen) miteinbezogen. Diese dürfen bei der Kostenbasis nicht berücksichtigt werden (E. 2c/dd). Wie von der Pflichten in ihrer Berechnung zutreffend festgehalten, beläuft sich damit der sonstige Betriebsaufwand auf lediglich Fr. 4'792.- anstatt der Fr. 23'678.-. Sodann ist die Aufrechnung wiederum auf den quotalen Anteil der Pflichten zu beschränken (zur näheren Begründung vgl. E. 4f/cc). Der von ihr erwirtschaftete quotale Ertrag bei der K GMBH ist nachgewiesenermassen Fr. 57'286.- (resp. 58.57% des Gesamtumsatzes; weshalb insoweit auf die Berechnung der Pflichten abgestellt werden kann. Daraus ergibt sich folgende Berechnung:

Steuerperiode	2019
	Fr.
Personalaufwand	CHF 49'118
Sonstiger Betriebsaufwand	CHF 4'792
Abschreibungen	CHF 8'400
Finanzergebnis (Kapitalkosten)	CHF -
Steuern	CHF 25
Gesamtaufwand exkl. Durchlaufkosten	CHF 62'335
plus 5% Gewinnzuschlag	CHF 3'117
Total Aufwand mit Gewinnzuschlag	CHF 65'452
DL Dritte = Durchlaufkosten (Abacus)	CHF 18'886
Total verrechenbarer Aufwand	CHF 84'338
Anteil A AG (in %)	58.57%
Anteil Honorar gemäß Verrechnungspreisberechnung	CHF 49'397
Honorar effektiv verrechnet	CHF 57'286
Differenz in Fr. (Aufrechnung)	CHF 7'889
Differenz in %	116%

bb) Die Differenz zwischen tatsächlich verrechnetem Honorar und hypothetischem Verrechnungspreis beträgt damit Fr. 7'889.-. Mit anderen Worten verrechnete die K GMBH der Pflichten damit ein um 16% zu hohes Honorar, wobei sich die Frage stellt, ob dies für die Organe der Pflichten (insb. D) erkennbar war. Dies ist zu verneinen. Im Jahr 2019 wurden ihr von der K GMBH namentlich keine pauschalen Honorare mehr in Rechnung gestellt, sondern die Aufwandverrechnung erfolgte auf Projektbasis (angeblich im Zusammenhang mit einer Abacus-Softwareimplementierung). Dass die diesbezüglich verrechneten Ansätze in für die Organe der Pflichten erkennbarer Weise zu hoch waren, ist anhand der eingereichten resp. vorhandenen Unterlagen (dazu E. 1) nicht erstellt. Die (falsch berechnete) Aufrechnung von Fr. 12'530.- ist entsprechend nicht zu berücksichtigen.

6. a) aa) Weitere Aufrechnungen bei der Pflichtigen nahm das kantonale Steueramt betreffend die L AG vor. Die L AG stellt die Geschäftsführung aller "A"-Gesellschaften und weiterer nahestehenden Gesellschaften sicher. Weiter erbringt sie den nahestehenden Gesellschaften IT-Dienstleistungen. Für nicht nahestehende Unternehmen war sie nicht tätig. Die L AG gehört D und E. Sie beschäftigte im Zeitraum 2016 - 2019 die folgenden Mitarbeiter zu folgenden Pensen:

	D	S	T (ab Juli 2018)	E	I
2016	60%	100%			
2017	60% ¹	100%			
2018	60% ²	100%	80%	30%	15%
2019	60%	100%	40%	30%	35%

¹ Der eingereichte Arbeitsvertrag spricht von einem Pensum von 50%.

² Gemäss eigener Aufstellung verwendete D ca. 50% seines Pensums für das Management der Pflichtigen.

D war neben dem Pensum bei der L AG gemäss eingereicherter Mitarbeiterliste der Pflichtigen weiterhin zu 100% für diese tätig.

bb) Mit der Pflichtigen schloss die L AG zwei Dienstleistungsverträge ab. Gemäss dem von Amtes wegen beigezogenen Dienstleistungsvertrag vom 1. Januar 2015 (Datum der Unterzeichnung 1. Juli 2015) mandatierte sie die L AG zur Übernahme von Managementdienstleistungen. Dies beinhaltet insbesondere, so der Vertrag und das nachgereichte Organisationsreglement, "den Aufbau einer Organisationsstruktur, strategische Planung, Erschliessung neuer Geschäftsfelder, Mitarbeiterführung Abhaltung von mindestens wöchentlichen Leitungssitzungen. Finanzielle Führung und Steuerung des Unternehmens." (nachfolgend zusammenfassend Managementdienstleistungen). Als Honorar wurde dabei ab Juli 2015 eine Monatspauschale von Fr. 22'000.- vereinbart. Mit weiterem Dienstleistungsvertrag ebenfalls vom 1. Januar 2015 (wiederum unterzeichnet am 1. Juli 2015) beauftragte die Pflichtige die L AG sodann mit der Unterstützung in allen IT-Fragen aus dem Geschäftsbetrieb der Auftraggeberin. Konkret wurde die L AG namentlich beauftragt, die interne Software auf Computer, Drucker, medizinischer Geräte etc. und das Netzwerk aktuell zu halten und den Mitarbeitern der Pflichtigen entsprechenden Support zu bieten (inkl. monatlicher Schu-

lungen für bestehende und neue Mitarbeiter, nachfolgend IT-Support). Die Bereitschaft zur Entgegennahme von Störungsmeldungen wurde dabei unter der Woche auf 07.30 Uhr bis 20.00 Uhr festgesetzt. Ausserhalb dieses Zeitfensters verpflichtete sich die L AG "wenn immer möglich" dazu, IT-Support zu leisten. Die L AG und die Pflichtige einigten sich dabei für diese Dienstleistungen auf ein Honorar von monatlich Fr. 4'000.-. Jährlich stellte die L AG der Pflichtigen damit für ihre Managementdienstleistungen Fr. 264'000.- sowie Fr. 48'000.- für ihren IT-Support in Rechnung (Total Fr. 312'000.-). Seit 2018 wurden ihr allerdings gemäss eigener Sachverhaltsdarstellung noch weitere Aufwendungen in Rechnung gestellt, deren vertragliche Grundlage unklar ist. Die IT-Dienstleistungen wurden dabei primär von S erbracht. D, I und T erbrachten gemäss eingereichten Arbeitsverträgen ihrerseits hauptsächlich Managementdienstleistungen für diverse Firmen der "A Gruppe". Gemäss Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen erbrachte D einen Grossteil der Managementdienstleistungen bei ihr. Für E ist kein Arbeitsvertrag eingereicht worden und die Pflichtige äusserte sich auch nie zu ihrer effektiven Tätigkeit. Dem Revisionsbericht 2016/17 kann sodann noch entnommen werden, dass S und E seit Abschluss des Dienstleistungsvertrags nicht mehr auf der Gehaltsliste der Pflichtigen standen.

b) aa) Das kantonale Steueramt rechnete der Pflichtigen betreffend die der L AG bezahlten Aufwendungen für die Steuerperioden 2016 und 2017 je den Betrag von Fr. 20'000.- mangels geschäftsmässiger Begründetheit auf. Im Revisionsbericht 2016/17 wurde dabei festgehalten, dass wie in den vorangehenden Steuerperioden von den IT-Dienstleistungen über total jährlich Fr. 48'000.- lediglich Fr. 28'000.- akzeptiert würden. Weiter wurde darin festgehalten, dass die Managementaufwendungen deshalb akzeptiert würden, weil die L AG ab 2016 über eine Betriebsstätte in Gemeinde C verfüge und gemäss Abmachung/Besprechung mit dem Steuervertreter anlässlich der Vorrevision eine interkantonale Steuerauscheidung nach Umsatz vereinbart worden sei (Einschätzungsunterlagen 2014 und 2015). Die Aufrechnung wurde damit vom kantonalen Steueramt nicht materiell begründet. Auch in der Beilage zum Veranlagungsvorschlag vom 11. September 2020 wurde lediglich festgehalten, dass die Aufrechnung "analog Tax 2015" erfolge. Aufgrund dieses Verweises wurden im vorliegenden Verfahren auch die Einschätzungsunterlagen der Steuerperiode 2015 beigezogen. Diesen Unterlagen lassen sich aber bei näherer Betrachtung keine sachdienlichen Erkenntnisse entnehmen. Damals wurde zur entsprechenden Aufrechnung über ebenfalls Fr. 20'000.- lediglich festgehalten: "geschätzte Korrektur, wie besprochen" (Einschätzungsunterlagen 2015, Beiblatt zur Zustimmungserklärung S. 1).

bb) Für das Jahr 2018 wurde sodann eine Aufrechnung von Fr. 48'054.- vorgenommen. Zur Begründung wurde in der Beilage zu den Einschätzungsvorschlägen festgehalten, dass zu den gruppeninternen Leistungsverrechnungen der Nachweis der geschäftsmässigen Begründung bzw. des Drittvergleichs fehle, weshalb eine Berechnung nach den anerkannten Verrechnungsmethoden vorzunehmen sei. Die Höhe berechnete das kantonale Steueramt wiederum anhand der Cost-Plus Methode (mit 5% Gewinnaufschlag). Für das Jahr 2019 wurde ebenfalls eine Berechnung nach dieser Methode vorgenommen. Diese führte jedoch aufgrund des negativen Endergebnisses zu keiner Aufrechnung. Im Revisionsbericht 2018/19 wurde die Aufrechnung nicht begründet, sondern es wurde einfach auf die Beilage zum Einschätzungsvorschlag verwiesen.

cc) Für die Aufrechnungen betreffend die L AG allgemein hielt das kantonale Steueramt in der Einsprache fest, dass die Pflichtige nicht substantiiert dargelegt habe, welche Leistungen die L AG für die monatlich (mindestens) bezahlten Honorare über Fr. 4'000.- resp. Fr. 22'000.- erbracht habe bzw. auf welcher Grundlage die vereinbarten monatlichen Pauschalen berechnet worden seien. Aus den eingereichten Unterlagen sei nur ersichtlich, wie viele Stunden verrechnet worden seien. Bis dato sei jedoch nicht nachgewiesen worden, wie sich diese Stunden zusammensetzten, resp. welche Leistungen von der L AG von den insgesamt vorhandenen Stellenprozenten (insgesamt 250%) auch tatsächlich hierfür erbracht worden seien. Mangels substantiierter Darlegung bzw. belegmässigem Nachweis, welche Leistungen konkret erbracht worden seien, sei die Drittvergleichskonformität nicht nachgewiesen worden. Dass die monatliche bezahlten Pauschalen gerechtfertigt seien und einem Drittvergleich standhielten, sei nicht ersichtlich.

c) aa) Die Pflichtige hielt den Ausführungen des kantonalen Steueramts entgegen, dass die Aufrechnung von Fr. 20'000.- pro 2016 und 2017 für IT-Dienstleistungen nicht gerechtfertigt sei. Sie sei in den genannten Jahren ein Unternehmen mit ca. 40 - 70 Mitarbeitern und einem Umsatz von ca. Fr. 6.7 Mio. resp. Fr. 7.8 Mio. gewesen. Berücksichtige man die Anzahl der Nutzer und den Umsatz, seien die Kosten für die IT-Betreuung keinesfalls überhöht. Die Aufrechnung sei deshalb nicht gerechtfertigt und dementsprechend der gesamte Aufwand als geschäftsmässig begründet zum Abzug zuzulassen.

bb) Betreffend die Steuerperiode 2018 machte die Pflichtige spezifisch geltend, dass die in Rechnung gestellten Dienstleistungen von Fr. 320'400.- dem Marktpreis entsprächen und deshalb als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen seien. Eventualiter seien die Aufrechnungen nach eigener Berechnung gemäss Cost-Plus Methode auf Fr. 21'140.- zu reduzieren.

d) aa) Vorab ist betreffend die anrechenbaren Vorjahresverluste der Steuerperioden 2016/17 darauf hinzuweisen, dass sich das kantonale Steueramt dazu nur sehr begrenzt materiell äusserte und im Einspracheentscheid nicht spezifisch, sondern lediglich allgemein darauf einging. Dies hängt damit zusammen, dass die Pflichtige in ihren Einsprachen vom 22. März 2024 für die Steuerperioden 2018 und 2019 diese Aufrechnungen betreffend Höhe des Verlustvortrags (2016 und 2017) noch nicht beanstandete. Sie machte in ihren Einsprachen lediglich geltend, die Aufwandspositionen betreffend die J GMBH und K GMBH der beiden Vorperioden seien zu erhöhen. Auch in der ursprünglich gegen die Veranlagung/Einschätzung erhobenen Einsprache betreffend die Steuerperioden 2016 und 2017, worauf das kantonale Steueramt mangels eines schutzwürdigen Interesses nicht eintrat, wurde die besagte Aufrechnung von der Pflichtigen noch nicht beanstandet (Einschätzungsunterlagen 2016).

bb) Dieses Vorgehen der Pflichtigen ist zwar grundsätzlich zulässig (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 140 N 38 DBG und § 147 N 37 StG), es kann aber dem kantonalen Steueramt bei dieser Ausgangslage nicht der Vorwurf gemacht werden, es habe sich dazu im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren samt Einspracheverfahren nicht spezifisch geäussert. Diesem kann insoweit einzig zum Vorwurf gemacht werden, dass es dazu im Rahmen der Beschwerde- und Rekursantwort keine Stellung bezog. Das kantonale Steueramt äusserte sich aber zu den Steuerperioden 2018 und 2019, wobei sich diese Äusserungen auch auf die Vorperioden übertragen lassen, haben die Aufrechnungen doch die gleichen Dienstleistungsverträge zum Gegenstand. Damit ist zu prüfen, ob das kantonale Steueramt mit seinen allgemeinen Ausführungen im Einspracheentscheid vom 3. März 2025 (E. 6b/cc) hinreichend Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der insoweit strittigen IT-Dienstleistungen über jährlich Fr. 20'000.- aufkommen lässt.

e) aa) Zum aufgerechneten Aufwand betreffend IT-Support in den Jahren 2016 und 2017 ist zunächst festzuhalten, dass der abgeschlossene Vertrag, der beidseitig von D unterzeichnet wurde, sich sehr unspezifisch zu den übernommenen

Dienstleistungen äussert. Supportverträge halten zunächst gewöhnlich klar fest, welche Soft- und Hardware vom Support umfasst ist und welche spezifischen IT-Dienstleistungen darin erfasst sind (Schweizerisches Vertragshandbuch, 3. A., Abschnitt XII, Computer und Software, Nr. 85, Software-Pflegevertrag, auch zum Folgenden). Wenn unter Dritten eine Pauschalvergütung vereinbart wird, hat der Auftragnehmer gewöhnlich ein Interesse, seine Leistungspflichten zu begrenzen, sodass Unvorhergesehenes nicht unter die Supportpauschale fällt, sondern separat in Rechnung gestellt werden kann. Supportverträge spezifizieren resp. begrenzen sodann gewöhnlich die Anzahl der Benutzer, für die Support zu leisten ist, oder aber die Pauschalgebühr wird pro zusätzlichem Benutzer entsprechend erhöht. Nur so kann der Dienstleister in einem Drittverhältnis sicherstellen, dass die Rechnung am Ende für ihn auch aufgeht. Wenn eine solche Begrenzung hingegen fehlt, so spricht dies in der Tendenz dafür, dass entweder die Pauschale zu grosszügig und damit nicht drittvergleichskonform bemessen ist oder der IT-Dienstleisterin effektiv ein weitaus tieferer effektiver Aufwand aus dem Mandat anfällt. Für letzteres spricht im konkreten Fall namentlich auch der im Vergleich zum Ertrag (Nettoertrag inkl. Managemententlöse gesamthaft über Fr. 400'000.-) äusserst tiefe Betriebsaufwand (ohne Personalkosten) der L AG von lediglich ca. Fr. 18'000.- (2016) resp. Fr. 14'000.- (2017). Gewöhnlich sind sodann nicht nur die Bereitschaftszeiten, sondern auch die Reaktionszeiten vertraglich geregelt.

bb) Damit erscheint es als zweifelhaft, ob die Leistungsvereinbarung zwischen der Pflichtigen und der L AG betreffend IT-Support als drittvergleichskonform einzustufen ist. Wie vom kantonalen Steueramt zu Recht festgehalten, fehlen nähere Angaben dazu, in welchem Umfang die L AG effektiv Leistungen für die Pflichtigen erbrachte. Es bestehen starke Anhaltspunkte dafür, dass der doch namhafte Betrag von Fr. 4'000.- viel zu hoch bemessen ist resp. in keiner Relation zum tatsächlich geleisteten Aufwand des IT-Supports steht. Es erscheint zumindest erklärungsbedürftig, welche Software, Hardware oder IT-Prozesse bei der Pflichtigen derart häufig und regelmässig Implementierungs- und/oder Wartungsaufwand benötigen. Dies umso mehr, wenn man bedenkt, dass die L AG nicht für sämtliche IT-Belange bei der Pflichtigen zuständig war. Gewisse Aufgaben wurden auch noch intern von der Pflichtigen selbst übernommen (E. 4 und 5). Über das Konto NR. 6132 "URE Büromaschinen Informatik Kommunikation" wurden sodann noch weitere IT-Aufwendungen erfasst (z.B. von U oder der V AG). Damit ist die IT-Dienstleistungsvereinbarung nicht mit betriebswirtschaftlichen Überle-

gungen begründbar und unternehmenswirtschaftlich nicht vertretbar (E. 2b/aa), resp. lässt sich bloss durch das bestehende Nahestehendenverhältnis erklären.

f) aa) Was die Aufrechnung für das Jahr 2018 anbelangt, erfolgte diese mittels Cost-Plus Methode gesamthaft für alle von der L AG in Rechnung gestellten Dienstleistungen, d.h. nicht nur für den IT-Support, sondern auch für die Managementdienstleistungen. Mit Bezug auf letztere übertrug die Pflichtige die Geschäftsführertätigkeit von D, die dieser zuvor neben seiner Tätigkeit als Verwaltungsratspräsident bei der Pflichtigen direkt wahrnahm, formell auf die L AG. Gemäss nachgereichter Unterlagen sind die Formalien der Übertragung – soweit ersichtlich – eingehalten worden, denn bei der Übertragung der Geschäftsleitung auf eine juristische Person (sog. Managementgesellschaft) bedarf es grundsätzlich neben der statutarischen Ermächtigung auch eines entsprechenden Verwaltungsratsbeschlusses und auch der Verabschiedung eines Organisationsreglements (Art. 716b Abs. 1 und 2 aOR gemäss damals gültiger Fassung; anstatt vieler Hans Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2014, Rz. 180 ff., mit Hinweisen). Effektiv änderte sich dadurch aus Sicht der Pflichtigen indessen wenig, da die Geschäftsführertätigkeit in personeller Hinsicht weiterhin von D (und später I) als nunmehr Angestellter der L AG ausgeübt wurde.

bb) Bei näherer Betrachtung bestehen aber Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen der Pflichtigen für die pro 2018 von der L AG bezogenen Dienstleistungen. Betreffend das vereinbarte Honorar für den IT-Support ist zunächst auf vorstehende Erwägungen zu den Steuerperioden 2016 und 2017 zu verweisen (E. 6e). Für die fehlende geschäftsmässige Begründetheit der von der L AG bezogenen Managementdienstleistungen spricht sodann zunächst das auf dem Papier hohe Arbeitspensum von D, der gemäss Ausführungen der Pflichtigen einen Grossteil der an die L AG ausgelagerten Managementdienstleistungen gemäss Vertrag und Organisationsreglement übernommen haben soll (zu den Pensen vgl. E. 6a/aa). Dieser will sich im Jahr 2018 neben seiner Vollzeitstellung bei der Pflichtigen noch in einem Pensum zwischen 25 und 30% um die Geschäftsleitung der Pflichtigen (und weiterer verbundenen Unternehmen; zur behaupteten Aufschlüsselung als Angestellter der L AG gekümmert haben. Überdies buchte die Pflichtige gemäss Revisionsbericht in ihrer Bilanz pro Jahr jeweils noch Fr. 100'000.- für Überstunden von D transitorisch ein. Aufgrund dieses hohen Pensums erscheint es rein objektiv betrachtet als unglaubwürdig, dass D als Angestellter der L AG gegenüber der Pflichtigen für das von ihr bezahlte Honorar in qualitativer und quantitativer Hinsicht eine drittvergleichskonforme Gegen-

leistung erbrachte. Die auch vom kantonalen Steueramt insoweit geäußerte Skepsis erscheint gerechtfertigt (E. 6b/cc). Weitaus wahrscheinlicher ist wiederum, dass wie betreffend die J GMBH die Auslagerung rein formell, jedoch nicht materiell stattfand (E. 4). Auffallend ist zudem, dass das Einkommen von D bei der L AG trotz gleichem Pensum und gleichen Aufgaben bei der Pflichtigen sehr stark schwankte (2016 Fr. 120'833.-; 2017 Fr. 64'583.-; 2018 Fr. 229'405.-; 2019 Fr. 260'416.-). Wenn nunmehr aber sein Lohn und damit die Aufwendungen der L AG allgemein derart stark schwanken, ist daraus auch klar ersichtlich, dass dem vereinbarten Honorar keine drittvergleichskonformen wirtschaftlichen Überlegungen zugrunde gelegen haben können. Zu Recht wurde vom kantonalen Steueramt deshalb bemängelt, dass aus den Unterlagen nicht ersichtlich sei, wie sich die monatliche Pauschale berechne. Das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung erscheint demgemäss als nicht drittvergleichskonform. Unternehmenswirtschaftlich betrachtet brachte die Auslagerung für die Pflichtige aufgrund der weitgehenden Personalunion der Beteiligten bei ihr und der L AG sodann keinerlei ersichtliche Vorteile, sondern generierte aus der Einzelperspektive mit den monatlich zu bezahlenden Fr. 22'000.- nur hohe Kosten und sonstiger zusätzlicher Aufwand.

g) aa) Was die Pflichtige dagegen vorbrachte, überzeugt sodann nicht. Betreffend die Steuerperioden 2016 und 2017 äusserte sie sich in der Beschwerde- und Rekurschrift nur sehr knapp dazu, welche Leistungen spezifisch von S für sie erbracht worden seien (im Einspracheverfahren wurden die Aufrechnungen noch gar nicht bemängelt; E. 6d). Namentlich fehlen Angaben dazu, welche Soft- und Hardware sowie weitere Projekte er konkret betreute und welcher Aufwand ihm in diesem Zusammenhang entstand. Details dazu müssten von der Pflichtigen an sich ohne viel Aufwand erhältlich gemacht werden können, denn gewöhnlich erfolgt der IT-Support über ein sog. Ticketing-System, in welchem die konkreten Probleme sowie die benötigte Zeit für deren Lösung erfasst werden. Ohne ein solches System lässt sich aus der Optik des für den IT-Support mandatierten Unternehmens schlicht nicht nachvollziehen, ob sich der entsprechende Support lohnt, oder aber ob das Pauschalhonorar konkret nicht gar ein Verlustgeschäft darstellt. Vorliegend ist aber nichts dergleichen eingereicht oder auch nur substantiiert worden. Namentlich untauglich ist in diesem Zusammenhang die am 10. Dezember 2024 via E-Mail eingereichte Stundenaufstellung. Wie das kantonale Steueramt zu Recht festhält, lässt diese Aufschlüsselung des Pensums der einzelnen Mitarbeiter der L AG keinen Rückschluss zu, welche Tätigkeiten von den betroffenen Personen tatsächlich erbracht wurden. Soweit die Pflichtige sodann ausführt,

dass der Aufwand gemessen an ihrem Umsatz und ihrem Headcount als angemessen erscheine, ist ebenfalls darauf hinzuweisen, dass sich diese Aussage aufgrund ihrer fehlenden Substanziierung der effektiv erbrachten Leistungen nicht näher überprüfen lässt. Hinzu kommt, dass die Pflichtige zusätzlich zur Pauschale für den IT-Support noch zahlreiche weitere Auslagen für die IT hatte (E. 4 und 5), was bei der Frage der geschäftsmässigen Begründetheit nicht unberücksichtigt bleiben darf.

bb) Für das Jahr 2018 brachte die Pflichtige sodann keine Argumente vor, die für die geschäftsmässige Begründetheit der Aufwendungen sprechen. Sie hielt lediglich fest, dass die Aufwendungen dem Marktpreis entsprächen und deshalb als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen seien. Diese Begründung reicht unter den besagten Umständen zum Gegenbeweis offensichtlich nicht aus.

h) Nach dem Gesagten ist damit den pro 2016 und 2017 verbuchten Aufwendungen der Pflichtigen für den IT-Support von der L AG teilweise die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen. Die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnungen über je Fr. 20'000.- sind nicht zu beanstanden und zu bestätigen.

i) aa) Für die Steuerperiode 2018 besteht nach dem Gesagten grundsätzlich ebenfalls kein Grund, die Aufwendungen der L AG vollständig zum Abzug zuzulassen. Zu prüfen ist einzig noch die Höhe der Aufrechnung nach der Cost-Plus Methode, wobei nach Ermittlung der korrekten Faktoren zusätzlich zu prüfen ist, ob die verdeckte Gewinnausschüttung für die Organe der Pflichtigen erkennbar war (E. 2c/ee). Allgemein kann dabei zunächst auf vorstehende Erwägungen betreffend die Cost-Plus Methode verwiesen werden (E. 4f/cc sowie E. 5g/aa, je auch zum Folgenden). Wiederum ist zu bemängeln, dass das kantonale Steueramt unberücksichtigt liess, dass die Pflichtige bloss für einen Teil des Umsatzes der L AG verantwortlich war. Wie von der Pflichtigen verfochten, ist deshalb eine quotale Aufschlüsselung vorzunehmen. Die Pflichtige geht dabei von einer anhand des Umsatzes berechneten Quote von 50.51% aus (Umsatz der Pflichtigen Fr. 320'400.- / Fr. 634'370.- Totalumsatz; zu den Zahlen vgl. auch Revisionsbericht S. 4, auch zum Folgenden). Damit klammerte sie betreffend Totalumsatz den als "Übr. Aufwand für DL" verbuchten Aufwand über Fr. 77'220.- aus. Diese Quote resp. der bei der Pflichtigen berücksichtigte Umsatz ist jedoch zu tief. Wenn beim Gesamtumsatz auf das unbereinigte Total gemäss Erfolgsrechnung abgestellt wird (Fr. 634'370.-), müssen etwaige weiterverrechnete Drittleistungen auch anteilig beim Umsatz der Pflichtigen in die Berechnung miteinfließen. Ansonsten wird die

Umsatzquote der Pflichtigen verfälscht. Soweit ersichtlich sind auch bei den Berechnungen betreffen J GMBH und K GMBH etwaige äquivalente Kosten in die Berechnung miteingeflossen (E. 4f/cc und E. 5g/aa). Die korrekte Quote beläuft sich demgemäss auf 62.68% (Fr. 397'620 / Fr. 634'370.-). Mit der beinahe identischen Quote rechnete die Pflichtige selbst auch im Einspracheverfahren (sie ging von einem Umsatz der Pflichtigen von Fr. 399'620.- aus. Daraus ergibt sich die folgende Berechnung:

Steuerperiode	2018
	Fr.
Personalaufwand	551'560
Sonstiger Betriebsaufwand	11'639
Abschreibungen	1'100
Finanzergebnis (Kapitalkosten)	0
Steuern	-5'903
Gesamtaufwand exkl. Durchlaufkosten	558'396
plus 5% Gewinnzuschlag	27'920
Total Aufwand mit Gewinnzuschlag	586'316
DL Dritte = Durchlaufkosten	0
Total verrechenbarer Aufwand	586'316
Anteil A AG (in %)	62.68%
Honorar gem. Verrechnungspreisberechnung	367'503
Honorar effektiv verrechnet	397'620
Differenz in Fr.	30'117
Differenz in %	108%

bb) Die Differenz zwischen Berechnung gemäss Cost-Plus Methode und effektiv verrechnetem Honorar beträgt damit Fr. 30'117.- resp. das von der Pflichtigen bezahlte Honorar erweist sich als um ca. 8% zu hoch. Damit stellt sich wiederum die Frage der Erkennbarkeit der entscheidungsbefugten Organe (E. 2c/ee). Im konkreten Fall kann aber aufgrund der Gesamtumstände zweifelsohne davon ausgegangen werden, dass sich die Beteiligten bewusst waren, dass (pauschale) Leistung und Gegenleistung nicht in einem angemessenen Verhältnis zueinanderstanden. Namentlich für D musste klar erkennbar gewesen sein, dass die Pflichtige mit der primär formell geschaffenen kostspieligen Struktur der Managementauslagerung zum Pauschalpreis ohne weitgehend effektive personelle Veränderungen keinerlei adäquate Gegenleistung erhielt. Zudem ist der Betrag in absoluten Zahlen ziemlich hoch. Die entsprechende Aufrechnung ist damit um Fr. 17'877.- von Fr. 48'054.- auf Fr. 30'117.- zu reduzieren.

j) Der Vollständigkeit halber ist sodann noch darauf hinzuweisen, dass die Cost-Plus Methode in der vorliegenden Konstellation an ihre Grenzen stösst. Augenscheinlich ist die Berechnung sehr stark von den Personalaufwendungen der L AG abhängig, die ihrerseits aber ohne erkennbaren Grund aufgrund der (für "gewöhnliche" Angestellte atypischen) Lohnentwicklung von D im Beobachtungszeitraum starken Schwankungen unterworfen waren (E. 6f/bb). Dies spricht im Allgemeinen jeweils dafür, dass nur eine sehr begrenzte Korrelation zwischen den ausbezahlten Löhnen und dem effektiv zeitlich erbrachten Leistungen besteht. Darunter leidet folglich die Aussagekraft der Kostenaufschlagsmethode. Für nachfolgende Perioden wäre es demgemäss ratsam, nur die effektiv von D (und evtl. weiteren Beteiligten) erbrachten zeitlichen Leistungen für die Pflichtige entsprechend mit der Cost-Plus Methode zu bepreisen, anstatt einfach auf den gesamten verbuchten (evtl. nachträglich angepassten) Personalaufwand abzustellen (D ist gemäss Arbeitsvertrag zur elektronischen Zeiterfassung verpflichtet) oder eine allfällige Aufrechnung anderweitig zu begründen.

7. a) Als nächstes zu prüfen ist die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Aufrechnung des Fahrzeugaufwands der Steuerperioden 2018 und 2019 (die entsprechende Aufrechnung in den Steuerperioden 2016 und 2017 blieb unangefochten). Den Unterlagen kann dazu entnommen werden, dass die Pflichtige einen Fahrzeugaufwand (inkl. separat verbuchter Abschreibungen) von Fr. 34'937.- (2018) und Fr. 48'552.- (2019) verbuchte. In diesem Nettowert ist der Privatanteil von D für einen Tesla von Fr. 4'800.- pro 2018 (bis 30. Juni 2018) bereits enthalten; ein neuer Leasingvertrag ist danach von D privat abgeschlossen worden). Dieser Aufwand entstand der Pflichtigen im Zusammenhang mit ihren (teils mit Firmenlogo bedruckten) Praxisfahrzeugen. Namentlich einen [...] zählte sie zu ihrer Fahrzeugflotte (das kantonale Steueramt ging fälschlicherweise von sieben Fahrzeugen, anstatt sechs Fahrzeugen und einem Anhänger aus). Um die geschäftsmässige Begründetheit dieser Aufwendungen besser abzuklären, forderte das kantonale Steueramt die Pflichtige mit Auflage vom 2. September 2024 und Mahnung vom 25. November 2024 im Einspracheverfahren auf, die folgenden Unterlagen einzureichen:

- Kontokopien aus der Geschäftsbuchhaltungen 2018 und 2019 für das Konto Fahrzeugkosten Fr. 25'576.33 und Fr. 47'913.40.

- Belegmässiger Nachweis zum verbuchten Fahrzeugaufwand pro 2018 und 2019 aus welchem die geschäftsmässige Begründetheit im Detail hervorgeht (vorerst bitten wir lediglich um die Rechnungskopien bei welchen der Rechnungsbetrag grösser als Fr. 500.- ist).
- Kauf- bzw. Leasingverträge für sämtliche verbuchten Geschäftsfahrzeuge.
- Kopien sämtlicher Fahrzeugversicherungsausweise mit Vermerk von welchem Mitarbeiter das Geschäftsfahrzeug jeweils zu welchen Zwecken genutzt wurde.

Ob resp. in welchem Umfang die Pflichtige der Auflage Folge leistete, kann aufgrund der verlorengegangenen Akten nicht mehr nachvollzogen werden (E. 1). In der Mahnung wurde allerdings im Unterschied zu anderen Positionen nicht erwähnt, dass bezüglich Fahrzeugaufwand Akten eingereicht worden seien.

b) Jedenfalls hielt das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid an der Aufrechnung über Fr. 9'000.- (2018) resp. Fr. 12'000.- (2019) fest. Es begründete diese damit, dass trotz eingeschriebener Mahnung bis dato kein Vermerk bei den Fahrzeugversicherungsausweisen angebracht worden sei, von welchem Mitarbeiter die Geschäftsfahrzeuge jeweils zu welchem Zweck genutzt worden seien. Aus den im Einspracheverfahren eingereichten Fotos gehe zudem hervor, dass lediglich zwei Fahrzeuge mit Werbung beschriftet seien. In Anbetracht des verbuchten Fahrzeugaufwands von Fr. 34'937.- (2018) und Fr. 48'552.- (2019) erscheine der jeweils aufgerechnete Privatanteil von Fr. 8'000.- resp. 12'000.- (entspr. ca. 25%) für die private Nutzung der Geschäftsfahrzeuge als angemessen, zumal auch die Kosten für das private Fahrzeug der Ehegattin des Beteiligungsinhabers, E, dem Geschäftsaufwand belastet worden seien, obwohl diese nicht mehr bei der Pflichtigen angestellt gewesen sei. Weiter seien dem Geschäftsaufwand auch die Kosten für einen BMW sowie einen Mini Cooper belastet worden, welche nicht nachweislich für die Visite in Altersheimen oder für Hausbesuche bzw. Medikamentenlieferungen benutzt worden seien. Der Revisionsbericht erwähnt sodann, dass wie in den Vorperioden auch Kosten für einen Fiat 500 von E verbucht worden seien, die nicht für die Pflichtige arbeiten würde.

c) Die Pflichtige führte hingegen aus, dass die genannten Fahrzeuge ausschliesslich geschäftlich genutzt worden seien. Alle Fahrzeuge würden, sofern nicht gerade benutzt, allen Mitarbeitern für Hausbesuche, Medikamentenlieferungen etc. zur Verfügung stehen. Wegen ihrer Öffnungszeiten dürften die Fahrzeuge nicht privat verwendet werden, sondern sie müssten bereitstehen, so dass sie das diensthabende

Personal nötigenfalls verwenden könne. Folglich gebe es keinen hauptsächlichen Lenker der Fahrzeuge. Entsprechend sei auch keine Aufrechnung der Fahrzeugkosten gerechtfertigt, da es sich vollumfänglich um geschäftsmässig begründeten Aufwand handle. Sowohl D sowie auch E würden eigene Fahrzeuge fahren und die Geschäftsfahrzeuge nicht benutzen.

d) aa) Den Unterlagen kann entnommen werden, dass die Pflichtige in den beiden Steuerperioden jeweils zwischen 40 bis 70 Mitarbeitende in verschiedenen Funktionen beschäftigte (die exakte Ermittlung ist aufgrund der hohen Fluktuation schwierig). Bei dieser Relation zwischen Personal und verfügbarer Fahrzeuge erscheint die Behauptung als nachvollziehbar, dass die besagten Fahrzeuge nicht jeweils nur von spezifischen Mitarbeitern genutzt wurden, sondern diese dem gesamten diensthabenden Personal bei Bedarf zur Verfügung standen. Unbestritten ist sodann, dass das diensthabende Personal zur Aufrechterhaltung des Betriebs auf Geschäftsfahrzeuge angewiesen war (z.B. für Hausbesuche, Kurier- und Entsorgungsdienste etc.).

bb) Der Pflichtigen ist vorzuwerfen, dass sie weder ein Fahrtenbuch einreichte noch darüber Auskunft geben konnte, von welchen Mitarbeitern die Geschäftsfahrzeuge wann und zu welchem Zweck genutzt wurden. Eine entsprechende Erfassung dieser Daten erscheint nicht als unverhältnismässig, zudem musste die Nutzung der Fahrzeuge irgendwie koordiniert worden sein. Nicht unrealistisch erscheint aber die Behauptung der Pflichtigen, dass das jeweils diensthabende Personal die zur Verfügung stehenden Fahrzeuge einfach je nach Bedarf geschäftlich benutzt habe (E. 7c). Aus der unterlassenen Einreichung der angeforderten Aufzeichnungen lässt sich somit nicht eine regelmässige private Nutzung von D, E oder ihrer Kinder ableiten. Die Bemessung des Privatanteils mit 25% impliziert sodann an sich einen durchgehenden Privatgebrauch von mindestens einem Geschäftsfahrzeug, was kaum realistisch erscheint. In Anbetracht der Grösse des Betriebs und dessen langen Öffnungszeiten (gemäss Homepage jeden Tag von XX - XX Uhr) dürfte eine derart ausgedehnte zweckfremde Nutzung kaum möglich gewesen sein, zumal unbestritten ist, dass die Eigentümer der Pflichtigen resp. deren Familie allesamt auch über Privatfahrzeuge verfügten. Dass nicht sämtliche Geschäftsfahrzeuge beschriftet waren, ändert nichts am Gesagten. Allein deshalb kann nicht auf eine vermehrte private Nutzung geschlossen werden.

cc) Ebenfalls nicht von der Hand zu weisen ist, dass die Pflichtige in ihrer Erfolgsrechnung Aufwendungen für Fahrzeuge erfasste, die nicht zu ihren Geschäftsfahrzeugen gehörten (E. 7b). Dies ist zwar nicht direkt aus den vorhandenen Geschäftsunterlagen, sondern einzig aus dem Revisionsbericht ersichtlich, ist aber von der Pflichtigen bis anhin auch nie bestritten worden. Namentlich blieb die Behauptung, Auslagen betreffend das private Fahrzeug von E seien dem Geschäftsaufwand belastet worden, unwidersprochen. Die Pflichtige machte in diesem Zusammenhang lediglich geltend, dass D und E über eigene Fahrzeuge verfügen würden.

e) Gewisse Privataufwendungen der Beteiligungsinhaber sind damit unrechtmässig über die Firma gebucht worden. Die Bemessung mit 25% des gesamten Fahrzeugaufwands erscheint aber zweifelsohne als zu hoch. Vielmehr erscheint es als angezeigt, wie in den Vorjahren (vgl. Revisionsbericht 2016/17) den Anteil mit Fr. 2'000.- pro Jahr festzusetzen. Aus den Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass es im Verhältnis zu den Vorperioden insoweit zu massgeblichen Veränderungen gekommen wäre. Betragsmässig entspricht die Aufrechnung damit jeweils etwa ca. 10% der allgemeinen Unterhalts- und Benzinkosten (vgl. zu den entspr. Geschäftszahlen der Revisionsbericht), was angemessen und realistisch erscheint. Für die beiden Steuerperioden ist damit die Aufrechnung um Fr. 7'000.- (2018) resp. Fr. 10'000.- (2019) zu reduzieren.

8. a) Das kantonale Steueramt rechnete der Pflichtigen für die Steuerperiode 2018 sodann Fr. 1'307.- auf, welche sie über das Konto Nr. 5481 "Aus- und Weiterbildung" buchte. Konkret aufgerechnet wurde dabei die Buchung "6.3.2018 [...]". Die Aufrechnung begründete das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid damit, dass bis jetzt nur allgemeine Unterlagen zum Workshop eingereicht worden seien. Es läge aber keine Rechnung vor, die belege, dass ihr die Kosten für den Kurs in der betragsmässig verbuchten Höhe auch tatsächlich angefallen seien. Mangels belegmässigem Nachweis seien diese verbuchten Kosten den privaten Lebenshaltungskosten zuzuweisen. Im Revisionsbericht und dem Einschätzungsvorschlag resp. dessen Beilage wurde die Aufrechnung soweit ersichtlich nicht näher begründet.

b) Die Pflichtige hingegen machte geltend, es handle sich um notwendige Auslagen von D für seine Akkreditierung als XX. Ein akkreditierter Facharzt dürfe er XXuntersuche durchführen. D nehme für die Pflichtige solche Untersuchungen vor. Dafür seien jährlich 16 Credits für die Weiterbildung zu erwerben. Der gebuchte Kurs habe

56 Credits beinhaltet. Den Unterlagen legte sie eine Rechnung über total EUR 2'092.- bei.

c) Der nunmehr nachgereichten Rechnung kann entnommen werden, dass D im Jahr 2017 einen medizinischen Workshop im Frühling 2018 für ca. EUR 2'100.- buchte und diesen noch im Jahr 2017 bezahlte. Am 27. Februar 2018 buchte D über den Veranstalter "[...]" sodann noch die dazugehörigen Flüge für EUR 1'119.-, was umgerechnet ca. den aufgerechneten Fr. 1'307.- entspricht. Die diesbezügliche Rechnung ist eingereicht worden. Das Versäumnis, mit welchem das kantonale Steueramt die Aufrechnung begründete (E. 8a), liegt folglich nicht mehr vor. Damit besteht kein Grund, an der Aufrechnung festzuhalten. Dies auch deshalb, weil das kantonale Steueramt (zu Recht) nicht (mehr) bestreitet, dass D für die Pflichtige Untersuchungen anbietet. Dass dieser folglich ab und zu berufsspezifische Weiterbildungs- oder Auffrischkurse zu besuchen hat, erscheint demgemäss als nachvollziehbar. Vom kantonalen Steueramt wird weiter nicht behauptet, dass der von ihm gebuchte Kurs dafür ungeeignet wäre resp. es sich partiell um eine private Urlaubsreise gehandelt habe, weshalb diesen Auslagen auch die geschäftsmässige Begründetheit nicht abgesprochen werden kann. Die Aufrechnung von Fr. 1'307.- für die Steuerperiode 2018 ist damit zu streichen. Nicht zu korrigieren ist hingegen die damit zusammenhängende Aufrechnung der Vorperiode über Fr. 2'154.-. Dem Revisionsbericht 2016/17 kann zwar entnommen werden, dass der Pflichtigen diesbezüglich Fr. 2'154.- als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet wurden (Einschätzungsunterlagen 2016, Revisionsbericht 2016/17 S. 7). Diese Aufrechnung ist aber von der Pflichtigen nicht im Rahmen der Berechnung des anrechenbaren Vorjahresverlusts bemängelt worden.

9. a) Weiter rechnete das kantonale Steueramt der Pflichtigen in der Steuerperiode 2019 Fr. 18'000.- auf, die sie (ebenfalls) über das Konto Nr. 5481 "Aus- und Weiterbildung" erfasste. Es handelte sich dabei um eine Auflösungs- oder Rückbuchung einer per Jahresende geschaffenen transitorischen Position, welche die Pflichtige ursprünglich per 31. Dezember 2018 mit dem Vermerk "Lohnvorauszahlung 2019" verbuchte. In der Beilage zu den Einschätzungsvorschlägen sowie dem Revisionsbericht begründete das kantonale Steueramt die Aufrechnung damit, dass der Sachverhalt unklar sei und der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit fehle. Die Abklärung mittels Bücherrevision habe ergeben, dass hierfür der Nachweis fehle und das Motiv bzw. der Sachverhalt unklar sei. Die Einwendungen seien nicht mittels Belegen

nachgewiesen worden, weshalb diesen nicht entsprochen werden könne. Im Einspracheentscheid wurde in der Begründung nicht näher auf die besagte Position eingegangen, obwohl die Pflichtige die Aufrechnung bereits in ihrer Einsprache als unrechtmässig taxierte.

b) Die Pflichtige machte geltend, es handle sich um eine gewöhnliche Abgrenzungsbuchung. Damit seien die im Jahr 2018 verbuchten Weiterbildungskosten reduziert worden, da ein Teil der Kurse und Weiterbildungen erst im Folgejahr stattgefunden habe. Lediglich die Bezeichnung im Buchungssatz sei in diesem Zusammenhang etwas verwirrend, was aber nichts an der Tatsache der geschäftsmässigen Begründetheit ändere.

c) Bei der strittigen Buchung handelt es sich um eine transitorische Buchung. Solche Buchungen sind per Ende des Geschäftsjahres nötig, damit die Bilanz und Erfolgsrechnung dem Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung gerecht werden; sprich um die zeitliche Zuordnung von Aufwand und Ertrag zur korrekten Rechnungsperiode zu gewährleisten (anstatt vieler Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, 2. A., 2019, Rz. 134). Aufwand und Ertrag sind nicht in der Periode zu erfassen, in der die Zahlung erfolgt oder die Mittel zufließen ("Einnahmen- und Ausgabenprinzip"), sondern in der sie wirtschaftlich verursacht werden (sog. "accrual"-Prinzip). Dies führt zur passiven Rechnungsabgrenzung, wenn Einnahmen für Geschäftsvorfälle nach dem Bilanzstichtag schon vor diesem zufließen. Umgekehrt ist aktiv abzugrenzen, wenn schon vor dem Bilanzstichtag Ausgaben für Aufwand abfließen, der die Folgeperiode betrifft und erst in dieser zu erfassen ist. Steuerlich ist denkbar, dass solchen transitorischen Buchungen die Handelsrechtskonformität resp. die geschäftsmässige Begründetheit abgesprochen wird, wenn diese nicht mit dem effektiven Ziel der periodengerechten Abgrenzung getätigt wurden, sondern diesem andere (steuerliche) Gründe zugrunde liegen. Denkbar ist z.B. die Aufwandverschiebung in die Folgeperiode, damit innerhalb der siebenjährigen Frist noch vorhandenes und andernfalls verfallendes Verlustsubstrat von Vorperioden zum Abzug gebracht werden kann.

d) Im vorliegenden Fall taxierte das kantonale Steueramt die transitorische Buchung nicht nur als geschäftsmässig unbegründet, sondern gar als verdeckte Gewinnausschüttung. Demgemäss ging es davon aus, dass D dadurch eine geldwerte Leistung zufloss (E. 2b/bb). Worin diese allerdings genau bestanden haben soll, ist bei näherer Betrachtung unklar. Die besagte Buchung ist über das Konto Nr. 5481 "Aus-

und Weiterbildung" abgewickelt worden. Zudem ist in der Vorperiode 2018 die transitorische Position (steuererhöhend) gebildet worden, was grundsätzlich gegen das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung spricht. Eine solche wäre höchstens anzunehmen, wenn weitere Buchungen im Jahr 2018 als verdeckte Gewinnausschüttungen zu taxieren wären und die transitorische Position damit in einem Zusammenhang stünde. Dafür bestehen allerdings soweit ersichtlich keine Anzeichen. Das kantonale Steueramt rechnete der Pflichtigen für das Jahr 2018 zwar gewisse (nicht mehr strittige) Lebenshaltungskosten über Fr. 7'632.- auf. Diese sind bei der Pflichtigen im Unterschied zu den Vorperioden aber über andere Konten erfasst und gebucht worden (konkret "Werbung/PR"), weshalb augenscheinlich keine Verbindung zur nunmehr aufgerechneten transitorischen Buchung im Jahr 2019 bestehen kann. Die unsubstanzierte Behauptung des kantonalen Steueramts, dass der Sachverhalt unklar sei, reicht nach den allgemeinen Beweisgrundsätzen zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung unter den gegebenen Umständen nicht aus (E. 9a).

e) Damit ist nicht ersichtlich, dass die Pflichtige über das besagte Konto irgendwelche Lebenshaltungskosten finanzierte und diese Aufwendungen dann (aus welchen Gründen auch immer) in die Folgeperiode verschob. Vielmehr erscheint die Sachverhaltsdarstellung der Pflichtigen, die von einer gewöhnlichen Abgrenzungsbuchung ausgeht, als weitaus naheliegender. Beizupflichten ist ihr sodann, dass sie mit der Bezeichnung "Lohnvorauszahlung" zwar einen unklaren Buchungstext wählte. Passender wäre es wohl gewesen, wenn sie anstatt dessen von einer Spesenabgrenzung gesprochen hätte. Mit der ungenauen Bezeichnung allein lässt sich aber die Aufrechnung nicht begründen. Sie ist demgemäss ebenfalls zu streichen.

10. a) Gemäss Art. 65 DBG und § 64 Abs. 1 Ziff. 4 StG gehören zum steuerbaren Gewinn der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auch die Schuldzinsen, die auf jenen Teil des Fremdkapitals entfallen, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Unter verdecktem Eigenkapital versteht man den Tatbestand, dass eine Körperschaft von ihren Gesellschaftern mit einem im Verhältnis zu ihren Aktiven unangemessen niedrigen Eigenkapital ausgestattet und das fehlende Eigenkapital durch "Darlehen" der Gesellschafter ergänzt wird. Damit werden wirtschaftlich Eigenkapital darstellende Mittel als Fremdkapital ausgegeben und die darauf entfallenden "Passivzinsen" der Erfolgsrechnung belastet, während es sich wirtschaftlich um Gewinnausschüttungen handelt. Der Zweck dieses Vorgehens liegt somit in der Umgehung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Körperschaft und Inhabern der

Beteiligungsrechte (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 65 N 3 DBG und § 80 N 3 StG).

b) Aufgerechnet wurden der Pflichtigen für das Jahr 2019 Fr. 24'953.- an Zinsen auf verdecktem Eigenkapital. Die Pflichtige macht hingegen geltend, dass Zinsen an nahestehende Personen im Betrag von Fr. 20'501.- verbucht worden seien und demgemäss die Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital nur Fr. 20'501.- betragen würden. Somit seien die aufgerechneten Zinsen um Fr. 4'452 (Fr. 24'953.- ./ Fr. 20'501.-) zu hoch. Diese Erklärung überzeugt nicht. Es geht bei der Aufrechnung der Zinsen für verdecktes Eigenkapital nicht darum, die effektiv bezahlten Zinsen zu berücksichtigen. Vielmehr muss vorher zunächst ermittelt werden, ob nicht ein Teil des Fremdkapitals von nahestehenden Geldgebern materiell aus betriebswirtschaftlicher Sicht als (verdecktes) Eigenkapital qualifiziert. Auf den allenfalls überschüssenden Fremdkapitalanteil werden dann die Schuldzinsen steuerlich nicht zum Abzug zugelassen, weil Eigenkapital grundsätzlich nicht verzinst werden darf.

c) Die Begründung der Pflichtigen erweist sich damit als nicht stichhaltig. Dennoch bedarf es auch hier einer Anpassung. Das kantonale Steueramt berechnete das verdeckte Eigenkapital grundsätzlich auf korrekte Weise (Beilage "Berechnung verdecktes Eigenkapital"). Die errechnete Maximalbelegung und das herangezogene Kontokorrent sind unter Rückgriff auf den Revisionsbericht ohne Weiteres nachvollziehbar. Bei der effektiven Zinsberechnung ist diesem allerdings ein Berechnungsfehler (Vorzeichenfehler) unterlaufen. Anstatt die Differenz zwischen den maximal steuerlich zulässigen und anrechenbaren Zinsen (Fr. 4'452.-) und den effektiv geleisteten Zinsen zu ermitteln, addierte es die beiden Beträge aufgrund eines falschen Vorzeichens. Dementsprechend ist die besagte Aufrechnung von Amtes wegen von Fr. 24'953.- auf Fr. 16'049.- zu reduzieren (Fr. 20'501.- ./ Fr. 4'452.-).

11. a) Zusammenfassend berechnet sich damit der steuerbare Reingewinn der Pflichtigen betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden 2018 und 2019 wie folgt (in der Tabelle wird jeweils auf die einschlägigen Erwägungen verwiesen; analog zum Vorgehen der Vorinstanz wurde die Steuerrückstellung jeweils mit gerundet 25% berücksichtigt):

Steuerperiode	2016	2017	2018	2019
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Reingewinn/-verlust gemäss Erfolgsrechnung	-561'068	14'582	159'292	18'894
AUFRECHNUNGEN				
Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand				
J GMBH (E. 4)	73'760	70'310	-	-
K GMBH (E. 5)	70'350	47'075	-	-
L AG (E. 6)	20'000	20'000	30'117	-
Nettolohn I (E. 4g)				
Total geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand	164'110	137'385	30'117	-
Verdeckte Gewinnausschüttungen				
KK D			24'641	-
Fahrzeugaufwand Privatanteil (geschätzt; E. 7)			2'000	2'000
Aus- und Weiterbildung (E. 8)			-	-
RB Lohnvorauszahlung (E. 9)				-
Werbung, PR, diverse private Auslagen (für Boot etc.)	28'075	12'243	7'632	
Total verdeckte Gewinnausschüttungen	28'075	12'243	34'273	2'000
Als Gewinn versteuerte stille Reserve (Mietzinsdepot Meilen)		6'200		
Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (E. 10)			22'913	16'049
Angerechnete Vorjahresverluste		-170'410	-198'473	-
Reingewinn (vor Steuern)	-368'883	-	48'122	36'943
Reingewinn gerundet (vor Steuern)	-	-	48'100	36'900
Zusätzl. Steuerrückstellung			-12'000	-9'000
Steuerbarer Reingewinn			36'100	27'900
Anrechenbarer Vorjahresverlust	-368'883	-198'473	-	-

Kapitalseitig sind die Steuerrückstellungen ebenfalls herabzusetzen, namentlich auf Fr. 1'046'000.- für das Jahr 2018 (Fr. 1'058'000.- gemäss Einschätzung abzgl. Fr. 12'000.-) und Fr. 1'004'000.- für das Jahr 2019 (Fr. 1'025'000.- abzgl. Fr. 12'000.-, abzgl. Fr. 9'000.-). Weiterer Änderungen bedarf es nicht.

b) Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Die Pflichtige ist betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern mit Bezug auf die Steuerperioden 2018 und 2019 wie folgt zu veranlagern und einzuschätzen:

Direkte Bundessteuer

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn	Satz	massgebendes Eigenkapital (31.12)
	Fr.	%	Fr.
1.1. - 31.12.2018	36'100.-	8.5	1'046'000.-
1.1. - 31.12.2019	27'900.-	8.5	1'004'000.-

Staats- und Gemeindesteuern

Steuerperiode	Reingewinn	Satz	Eigenkapital	Satz
	Fr.	%	Fr.	‰
1.1. - 31.12.2018	36'100.-	8.0	1'046'000.-	0.75
1.1. - 31.12.2019	27'900.-	8.0	1'004'000.-	0.75.

12. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). Da es sich augenscheinlich um ein besonders aufwändiges Verfahren handelt, sind die Gerichtsgebühren auf das Doppelte zu erhöhen (§ 4 Abs. 2 i.V.m. § 3 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018). Der Pflichtigen ist sodann aufgrund ihres überwiegenden Obsiegens eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. 152 StG i.V.m. 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 sowie 1 Abs. 1 und 8 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird wie folgt veranlagt:

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn	Satz	massgebendes Eigenkapital
	Fr.	%	Fr.
1.1. - 31.12.2018	36'100.-	8.5	1'046'000.-
1.1. - 31.12.2019	27'900.-	8.5	1'004'000.-.

2. Der Rekurs wird (teilweise) gutgeheissen. Die Rekurrentin wird wie folgt eingeschätzt:

steuerbarer

steuerbares

Steuerperiode	Reingewinn	Satz	Eigenkapital	Satz
	Fr.	%	Fr.	‰
1.1. - 31.12.2018	36'100.-	8.0	1'046'000.-	0.75
1.1. - 31.12.2019	27'900.-	8.0	1'004'000.-	0.75.

[...]