



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiber: lic. iur. George Kammann

U R T E I L vom 9. November 2020 *[rechtskräftig]*
Gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____ AG
Rekurrentin
vertreten durch B. _____ AG
gegen

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

betreffend

Kantonssteuer / Direkte Bundessteuer 2013–2014
(verdeckte Gewinnausschüttungen)

A 2018 19

A. Im vorliegenden Fall geht es vorwiegend um die steuerliche Beurteilung von Forderungsverzichten und Zinszahlungen zwischen Gesellschaften und deren Aktionären, welche im Zusammenhang mit diversen Transaktionen in Fitnessgeräten, Einrichtungen und Mietereinbauten des Fitnessparks ____/GL durch die A. _____ AG (nachfolgend: Rekurrentin) in den Steuerperioden 2013 und 2014 vorgenommen und durch die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Rekursgegnerin) korrigiert wurden. Gemäss Angaben der Parteien und den eingereichten Unterlagen lassen sich die gesellschaftlichen Strukturen, deren Eigentümerschaft sowie die hier interessierenden Transaktionen in Fitnessgeräten, Einrichtungen und Mietereinbauten wie folgt zusammenfassen:

A.1 Gesellschaftliche Strukturen und deren Eigentümerschaft

Die Rekurrentin, heute mit Sitz in D. _____/SZ, hatte bis zum 15. Juni 2016 ihren zivil- und steuerrechtlichen Sitz in 6340 Baar, _____, und unterlag in den hier zu beurteilenden Steuerperioden 2013 und 2014 der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zug (Gemeinde Baar) sowie beim Bund. Bis zur Sitzverlegung in den Kanton Schwyz zeichnete die Rekurrentin unter der Firma E. _____ AG und bezweckte gemäss Handelsregisterauszug u.a. die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Unternehmensberatung sowie den Kauf und Verkauf von Unternehmungen und Betrieben. Die zur Vertretung der Rekurrentin im Handelsregister eingetragenen Personen waren Q. _____ (Verwaltungsrat) und R. _____ (Geschäftsführer), beide mit Einzelunterschrift (Online-Auszug aus dem Handelsregister Kanton Schwyz).

In den hier relevanten Steuerperioden (2013 und 2014) war die Rekurrentin eine hundertprozentige Tochtergesellschaft der F. _____ holding ag, einer Aktiengesellschaft mit Sitz in G. _____/SZ (Rekurs S. 4, Ziff. B.1, fünftes Bullet; nachfolgend: F. _____ holding). Die F. _____ holding ihrerseits wurde zu 100 % durch S. _____ gehalten (Rekurs S. 5, erstes Bullet), welcher als einziger Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift für die F. _____ holding auftrat (Online-Auszug aus dem Handelsregister Kanton Schwyz).

Weiter hielt S. _____ zu jenem Zeitpunkt 50 % der Aktien der H. _____ AG (GL) (nachfolgend: H. _____). Die anderen 50 % wurden von seinem Bruder, T. _____, gehalten (Rekurs S. 5, zweites Bullet), welcher die Gesellschaft als einziger

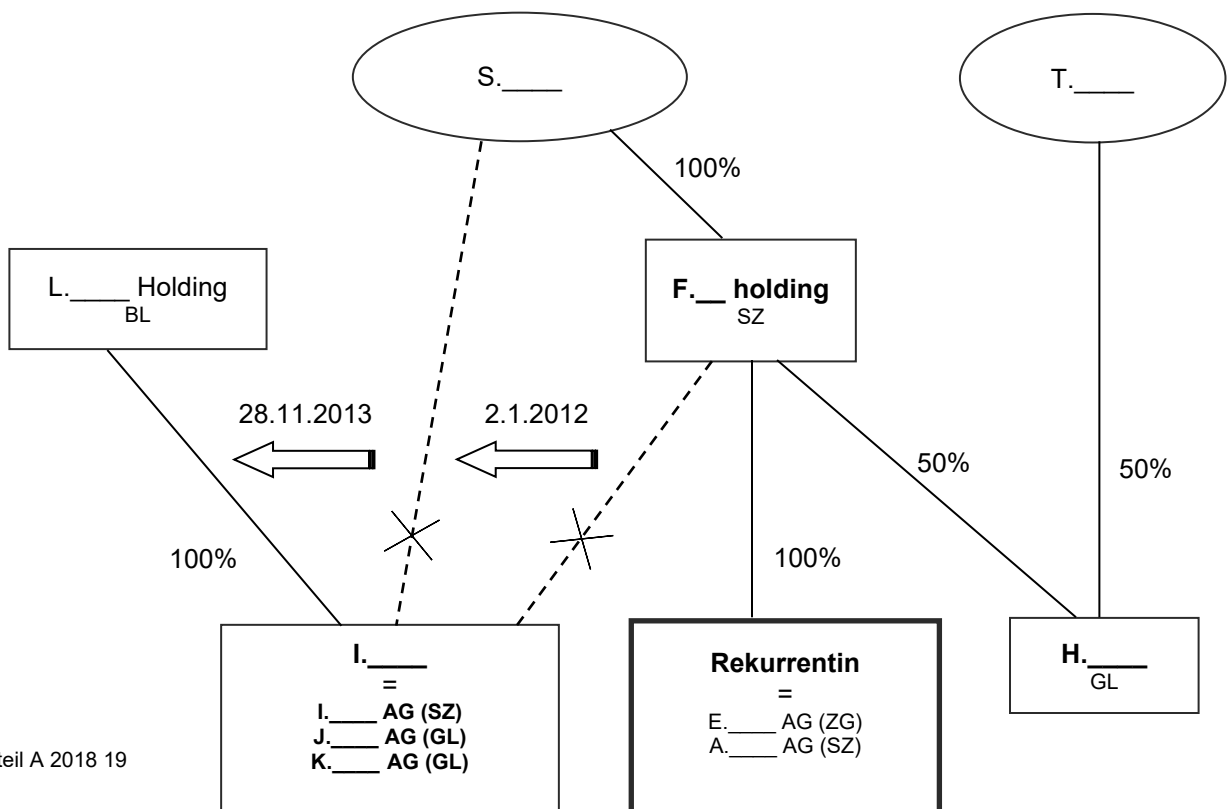
Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift vertrat (Online-Auszug aus dem Handelsregister Glarus).

Bis zum 31. Dezember 2011 hielt die F._____ holding sodann alle Aktien der I._____ AG mit damaligem Sitz in G._____/SZ. Mit Aktienkaufvertrag vom 2. Januar 2012 verkaufte die F._____ holding alle Aktien der I._____ mit Wirkung per 1. Januar 2012 zum Nominalwert von Fr. 100'000.– an ihren Alleinaktionär S._____ (Aktienkaufvertrag in Beilage 10 der Rekurrentin). Die I._____ wechselte im Nachgang zwei Mal ihre Firma: Per 8. Juli 2014 in J._____ AG (im Rahmen ihrer Sitzverlegung in den Kanton Glarus) und per 1. Februar 2016 in "K._____ AG", welche sie heute noch besitzt (Online-Auszüge aus den Handelsregistern der Kantone Schwyz und Glarus). Zum besseren Verständnis wird die Gesellschaft nachfolgend konsequent als I._____ bezeichnet, ungeachtet ihres jeweils gültigen Firmennamens.

Mit Aktienkaufvertrag vom 28. November 2013 veräusserte S._____ alle Aktien der I._____ weiter an die L._____ AG mit Sitz in M._____/BL (nachfolgend: L._____) zum Preis von Fr. 790'000.– (Beilage 8 der Rekurrentin).

Die gesellschaftlichen Strukturen und Eigentümerschaften lassen sich für die hier relevanten Perioden (2013 und 2014) wie folgt in einer Strukturzeichnung summarisch darstellen:

[Graphik in HTML-Format nicht darstellbar.]



Die zu beurteilenden Forderungsverzichte und Zinszahlungen erfolgten zwischen der Rekurrentin und der F._____ holding bzw. der Rekurrentin und der H._____.

A.2 Transaktionen in Fitnessgeräten, Einrichtungen und Mietereinbauten des Fitnesscenters ____/GL und deren Finanzierung

Kauf der Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten durch die Rekurrentin im Oktober 2010

Mit Vereinbarung vom 28. Oktober 2010 übernahm die Rekurrentin von der illiquide gewordenen C._____ AG (nachfolgend: C._____), alle Fitnessgeräte und Einrichtungen (zu Eigentum oder unter Übernahme bestehender Leasingverträge) sowie den Innenausbau (Mietereinbauten) der Gewerberäume ____/GL zu Eigentum. Als Gegenleistung übernahm die Rekurrentin ausstehende Verpflichtungen der C._____ gegenüber deren Gläubigern im Betrag von Fr. 690'000.–, was noch 38 % (in einem Fall 17 %) der von der C._____ insgesamt geschuldeten Verpflichtungen entsprechen sollte (Ziff. 3 der Vereinbarung in Beilage 18 der Rekursgegnerin).

Die C._____ wurde per 17. Dezember 2010 in Liquidation gesetzt und infolge Konkurses am 26. April 2011 im Handelsregister gelöscht (Online-Auszug Handelsregister Kanton Glarus).

Weiterverkauf der erworbenen Mietereinbauten durch die Rekurrentin an die H._____ im November 2010

Den erworbenen Mietereinbau verkaufte die Rekurrentin gemäss Kaufvertrag datiert "im Nov. 2010" für Fr. 550'000.– an ihre (Halb-) Schwestergesellschaft H._____. Vom Kaufpreis (Fr. 550'000.–) waren gemäss Kaufvertrag Fr. 325'000.– von der H._____ bis spätestens Mitte Mai 2012 in bar zu bezahlen, ohne Zinspflicht. Die weiteren Zahlungsmodalitäten sollten in einer separaten Abzahlungsvereinbarung geregelt werden (Kaufvertrag in Beilage 8.1 der Rekursgegnerin).

Die Abzahlungsvereinbarung, datierend "im Nov. 2010", sah vor, dass Fr. 325'000.– als erste grosse Tranche per Mitte Mai 2012 zu bezahlen waren und der Restbetrag von Fr. 225'000.– ab dem 1. Januar 2014 in monatlichen Ratenzahlungen von Fr. 7'000.–, letztmals per 31. August 2016 mit einer Schlussrate von Fr. 8'000.– (Abzahlungsvereinbarung in Beilage 12.5 der Rekursgegnerin).

Sodann vereinbarte die Rekurrentin mit der H. _____ in einem Darlehens- und Rücknahmevertrag datierend "im Dezember 2010" Zinsfreiheit auch für die restliche, in Raten zu bezahlende Kaufpreissumme von Fr. 225'000.–, sowie (limitierte) Rückkaufs- bzw. Verkaufsrechte der Vertragsparteien betreffend den von der H. _____ gekauften Mietereinbau (Darlehens- und Rücknahmevertrag in Beilage 5.6/8.8 der Rekursgegnerin).

Mit Vereinbarung vom 6. Dezember 2013 kamen die Rekurrentin und die H. _____ überein, dass die Rekurrentin infolge wesentlicher Bauschäden am Mietereinbau auf die noch ausstehende Kaufpreisforderung von Fr. 225'000.– verzichtet und dass die H. _____ im Gegenzug auf die Ausübung des Rechts auf Rückübertragung des erworbenen Mietereinbaus verzichtet (Vereinbarung in Beilage 5.7 der Rekursgegnerin).

Weiterverkauf der erworbenen Fitnessgeräte und Einrichtungen durch die Rekurrentin an die F. _____ holding (Muttergesellschaft) im Dezember 2010

Die von der C. _____ erworbenen Fitnessgeräte und Einrichtungen verkaufte die Rekurrentin mit Kaufvertrag datierend "im Dezember 2010" an ihre Muttergesellschaft F. _____ holding zum Preis von Fr. 200'000.–. Der Kaufpreis sollte "mit Verrechnung des Kontokorrents" beglichen und ein "eventuelles Guthaben" zu 4 % verzinst werden. Allfällige Rückzahlungsmodalitäten sollten in einer separaten Abzahlungsvereinbarung definiert werden. Gewährleistungspflichten der Verkäuferin wurden wegbedungen (Kaufvertrag in Beilage 6.2 der Rekursgegnerin). Eine entsprechende Abzahlungsvereinbarung wurde offenbar nicht erstellt, sondern zwischen der Rekurrentin und der F. _____ holding vereinbart, dass eine Rückführung spätestens ab 2014 erfolgen sollte, da sämtliche Mittel der Betreibergesellschaft anfangs als für den laufenden Betrieb nötig erachtet wurden (Schreiben der Rekurrentin vom 11. Januar 2018 an die Rekursgegnerin, Seite 1 f. in Beilage 12 der Rekursgegnerin).

Mit Darlehensvertrag vom 31. Januar 2011 vereinbarten die Rekurrentin und die F._____ holding einen Rahmenkredit von maximal Fr. 300'000.–, welcher einmalig oder in Tranchen von der F._____ holding abgerufen werden konnte. Der Kredit diente zur Finanzierung von Projekten, welche im Zusammenhang mit der Übernahme der C._____ standen. Die Verzinsung sollte sich nach dem Mindestzinssatz gemäss Rundschreiben der Eidg. Steuerverwaltung für Darlehen an Beteiligte richten (Darlehensvertrag in Beilage 5.5 der Rekursgegnerin). Von diesem Kreditrahmen wurden offenbar und nicht strittig von der F._____ holding Fr. 231'917.– bezogen (Einspracheentscheid, S. 7, Abschnitt 2 in Beilage 1 der Rekurrentin).

Betreffend die ausstehende Kaufpreisforderung von Fr. 200'000.– (vgl. vorstehend) erfolgte mit Vereinbarung vom 7. April 2014 (Beilage 5.3 der Rekursgegnerin) und mit Wirkung per 31. Dezember 2013 ein Forderungsverzicht nach Art. 115 OR (mit Besserungsklausel) durch die Rekurrentin im Umfang von Fr. 180'000.–, durch entsprechende Belastung des bei der Rekurrentin geführten Kontokorrents "F._____ Holding AG" (Kontoblatt 2013 zum Kontokorrent der F._____ holding, S. 2 in Beilage 12.2 der Rekursgegnerin).

Betreffend das durch die Rekurrentin gewährte Darlehen von Fr. 231'916.80 (vgl. vorstehend) erfolgte mit Vereinbarung vom 6. Dezember 2013 (Beilage 5.4 der Rekursgegnerin) ein vollständiger Darlehenserlass (mit Besserungsklausel) durch die Rekurrentin, durch entsprechende Belastung des bei der Rekurrentin geführten Kontokorrents "F._____ Holding AG" (Kontoblatt 2013 zum Kontokorrent der F._____ holding, S. 2 in Beilage 12.2 der Rekursgegnerin).

Weiterverkauf der von der Rekurrentin erworbenen Mietereinbauten durch die H._____ an die F._____ holding im Januar 2014

Mit Kaufvertrag vom 5. Januar 2014 verkaufte die H._____ die Mietereinbauten des ehemaligen Fitnessparks ____ (GL), weiter an ihre 50 %-Aktionärin, die F._____ holding, zum Preis von Fr. 250'000.–. Gemäss Kaufvertrag sollen die Vertragsgegenstände durch die Käuferin geprüft und für gut befunden worden sein (Ziff. 3, Absatz 2 in Beilage 12.9 der Rekursgegnerin). Der Kaufpreis wurde beglichen mit Abtretung einer Forderung der F._____ holding gegenüber der N._____ AG, ____ (Fr. 95'500.–) und durch Gewährung eines verzinslichen Darlehens der H._____ (Verkäuferin) für den Restbetrag von Fr. 154'500.–, mit einer fixen Laufzeit von 4 Jahren

und einem Zinssatz gemäss 1. Hypothek, variabel, der Glarner Kantonalbank (Ziff. 4 in Beilage 12.9 der Rekursgegnerin).

Weiterverkauf der Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten durch die F. _____ holding an die I. _____ im August 2014

Mit "Kaufvertrag / Übernahme des Mietvertrags" vom 22. August 2014 verkaufte die F. _____ holding die von der Rekurrentin bzw. der H. _____ erworbenen Fitnessgeräte, Einrichtungen und den Mietereinbau des ehemaligen Fitnessparks _____ (GL), an die I. _____ (auf dem Vertrag mit J. _____ AG firmierend) zum Preis von Fr. 180'000.–, mit vereinbartem Übergang von Nutzen und Gefahr per 1. Januar 2014 (Kaufvertrag / Übernahme Mietvertrag in Beilage 8.5 der Rekursgegnerin).

B. Mit Steuererklärung 2013 und Jahresrechnung 2013 deklarierte die Rekurrentin einen Verlust von Fr. 663'538.– (Ziff. 8, S. 3 in Beilage 1.1 der Rekursgegnerin). Die Erfolgsrechnung 2013 enthielt einen ausserordentlichen Aufwand in der Höhe von Fr. 636'916.80 (S. 4 in Beilage 1.2 der Rekursgegnerin). In der Steuererklärung 2014 wies die Rekurrentin einen Reingewinn von Fr. 98'025.– aus. Nach einer Verlustverrechnung deklarierte sie einen Verlustvortrag von Fr. 565'513.– und im Ergebnis damit einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.– (Ziff. 5 und 7 in Beilage 2.1 der Rekursgegnerin). Die Erfolgsrechnung 2014 enthielt einen ausserordentlichen Ertrag von Fr. 90'523.90 (S. 4 in Beilage 2.2 der Rekursgegnerin).

Mit Verfügungen vom 4. März 2016 veranlagte die Rekursgegnerin die Rekurrentin betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 2013 und 2014 definitiv. Dabei stellte die Rekursgegnerin den steuerbaren Reingewinn für das Jahr 2013 mit Fr. 40'479.– und für das Jahr 2014 mit Fr. 113'117.– sowie das steuerbare Eigenkapital für die Jahre 2013 und 2014 mit jeweils Fr. 100'000.– fest (jeweils S. 1 und 2 in Beilagen 7.1 und 7.2 der Rekursgegnerin). Für das Jahr 2013 hatte die Rekursgegnerin dabei Aufrechnungen von insgesamt Fr. 704'017.– vorgenommen (Ziff. 2.3 in Beilage 7.1 der Rekursgegnerin), bestehend aus Fr. 636'917.– für verdeckte Gewinnausschüttungen infolge Abschreibungen auf Darlehensforderungen gegenüber der Muttergesellschaft F. _____ holding von Fr. 411'917.– (Fr. 180'000.– und Fr. 231'917.–) und gegenüber der (Halb-) Schwestergesellschaft H. _____ von Fr. 225'000.– (separate Zusammenstellung, Ziff. 1, S. 1 in Beilage 7.3 der Rekursgegnerin) sowie über Fr. 67'100.– für die ungenügende Verzinsung von Darlehensforderungen (S. 2

in Beilage 7.3 der Rekursgegnerin, dort separate Zusammenstellung, Ziff. 2 oben). Für die Steuerperiode 2014 betragen die Aufrechnungen insgesamt Fr. 15'092.– für verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit der Finanzierung von Darlehen und Gerätschaften von Nahestehenden (Ziff. 2.3 in Beilage 7.2 der Rekursgegnerin).

C. Mit Schreiben vom 4. April 2016 erhob die Rekurrentin dagegen Einsprache mit dem Antrag, die von der Rekursgegnerin vorgenommenen Aufrechnungen im Umfang von Fr. 636'917.– seien als geschäftsmässig begründete Aufwendungen zu akzeptieren und die berechneten Darlehenszinsen seien anzupassen (Beilage 8.0 der Rekursgegnerin).

Mit Beweisaufgabe im Einspracheverfahren vom 21. September 2017 bat die Rekursgegnerin um Einreichung weiterer Unterlagen und um die Beantwortung von Fragen zum Sachverhalt. Nach mehreren Fristverlängerungen stellte die Rekurrentin der Rekursgegnerin am 11. Januar 2018 einen Teil der verlangten Unterlagen zu und äusserte sich zur Existenz der weiteren Dokumente (vgl. Einspracheentscheid, Seite 2, 2. Absatz in Beilage 1 der Rekurrentin). Am 2. Februar 2018 trafen sich auf Ersuchen der Rekurrentin der aktuelle Geschäftsführer (R. _____), der wirtschaftlich Berechtigte (S. _____) und die Steuervertreterin der Rekurrentin (_____) mit Vertretern der Rekursgegnerin zu einer Besprechung (Beilage 13 der Rekursgegnerin). Am 30. April 2018 liess die Rekurrentin ein Schreiben mit rechtlichen Argumentationen und neuen Anträgen bei der Rekursgegnerin einreichen (Beilage 16.1 der Rekursgegnerin). Zur Werthaltigkeit der Aktiven "Geschäftsfeld Fitnessstudio ____" wurde auf den im Auflageverfahren eingereichten Vertrag zwischen der I. _____ und der F. _____ holding mit einem Kaufpreis von Fr. 180'000.– verwiesen. Im erwähnten Schreiben wurde im Wesentlichen beantragt, den Darlehensverzicht über Fr. 231'917.– als geschäftsmässig nicht begründete Wertberichtigungen zu behandeln, auf eine Aufrechnung der Forderungsverzichte über Fr. 180'000.– und Fr. 225'000.– zu verzichten, bzw. eventualiter diese im Sinne einer Sekundärberichtigung wiederum als Guthaben der Rekurrentin gegenüber der F. _____ holding (Fr. 180'000.–) und der H. _____ (Fr. 225'000.–) aufleben zu lassen und auf die Zinsaufrechnungen zu verzichten (Ziff. 3 [Anträge], S. 8 in Beilage 16.1 der Rekursgegnerin).

D. Mit Einspracheentscheid vom 17. September 2018 hiess die Rekursgegnerin die Einsprache teilweise gut und reduzierte die in der Steuerperiode 2013 für ungenügende Verzinsung gemachte Aufrechnung von Fr. 67'100.– um Fr. 41'885.– auf Fr. 25'215.–. Als Folge resultierte für die Steuerperiode 2013 ein steuerlich massgebender Verlust von

Fr. 1'407.– bzw. ein steuerbarer Gewinn von Fr. 0.–. Die Gewinnsteuern 2013 wurden für Bund und den Kanton Zug mit Fr. 0.– veranlagt.

Für die Steuerperiode 2014 errechnete die Rekursgegnerin einen steuerbaren Gewinn von neu Fr. 100'923.–, unter Berücksichtigung des korrigierten Vorjahresverlusts und von zusätzlichem Steueraufwand von Fr. 10'787.– (verursacht durch die Aufrechnungen und durch die Reduktion des Verlustvortrages). Die hierauf veranlagten Steuern betragen Fr. 4'540.– (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 8'576.50 (direkte Bundessteuer).

E. Mit Eingabe vom 17. Oktober 2018 (Postaufgabe gleichentags) liess die Rekurrentin Rekurs und Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 17. September 2018 führen und beantragen, (1) dieser sei aufzuheben, (2) es sei festzustellen, dass eine Gegenberichtigung vorzunehmen sei und in der Folge auf die Annahme von geldwerten Leistungen verzichtet werde, (3) die von der Rekursgegnerin im Vergleich zur Deklaration in den Steuererklärungen 2013 und 2014 vorgenommenen Gewinnaufrechnungen mit Ausnahme der in 2013 vorgenommenen Zinskorrekturen über total Fr. 25'215.– seien aufzuheben und (4) unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

Bezüglich des Sachverhalts liess die Rekurrentin ausführen, es könne auf die Ausführungen der Rekursgegnerin im Einspracheentscheid verwiesen werden mit den folgenden Präzisierungen:

- Die Kaufpreissumme von Fr. 690'000.– sei gemäss Ziff. 3 der Vereinbarung vom 28. Oktober 2010 durch Übernahme von Schulden der C._____ getilgt worden. Bei den übernommenen Schulden habe es sich zur Hauptsache um ein Darlehen der Glarner Kantonalbank in der Höhe von Fr. 422'000.– gehandelt.
- Im Kalender- und Steuerjahr 2015 habe die F._____ holding das der Rekurrentin gewährte Darlehen der Glarner Kantonalbank übernommen und sei neu Gläubigerin im Umfang von Fr. 400'000.– der Glarner Kantonalbank geworden (Schuldübernahme).
- Die Glarner Kantonalbank habe das Darlehen nur unter Besicherung mittels Solidarbürgschaft über Fr. 400'000.– von S._____ und der Verpfändung einer Lebensversicherungspolice über Fr. 200'000 auf dessen Leben gewährt.

- Die Rekurrentin sowie ihre Muttergesellschaft F. _____ holding seien seit der "Episode" Fitnesscenter überschuldet. Das Darlehen der Glarner Kantonalbank aus dem Kauf von Fitnessgeräten und Mieterausbau bestehe weiterhin unter Solidarbürgschaft von S. _____.
- Ende 2010 seien Güter von einer Dritten für Fr. 690'000.– gekauft und Mitte 2014 zu einem Preis von Fr. 180'000.– an eine Dritte verkauft worden, was ein Delta von Fr. 510'000.– ergebe. Davon habe S. _____ Fr. 400'000.– als Solidarbürge und unter Verpfändung einer Lebensversicherungspolice über Fr. 200'000.– besichert. Zudem habe er privat im Umfang von rund Fr. 124'000.– Verbindlichkeiten aus der "Episode" Fitnesscenter bezahlt und sei privat neben der Glarner Kantonalbank auch Solidarbürge aus noch ausstehenden Leasingraten bei der ZKB über Fr. 50'000.–.
- Damit scheide S. _____ als Begünstigter der von der Rekurrentin veranlagten geldwerten Leistungen aus.
- Der Kaufpreis für die Geräte über Fr. 200'000.–, geschuldet von der F. _____ holding, sowie die Darlehensschuld der F. _____ holding gegenüber der Rekurrentin über Fr. 231'916.80.– seien mit der Übernahme der Verbindlichkeiten gegenüber der Glarner Kantonalbank durch die F. _____ holding in 2015 bezahlt worden.
- Die F. _____ holding sei zu 100 % im Eigentum von S. _____.
- Bei der H. _____ sei S. _____ zu 50 % beteiligt. 50 % der Anteile gehörten seinem Bruder, T. _____. Vertreten werde die Gesellschaft durch T. _____.
- Die I. _____ sei von S. _____ im November 2013 an die L. _____ verkauft worden. Vertreten sei die L. _____ durch ihren Verwaltungsrat O. _____. O. _____ habe auch für die I. _____ die Mietereinbauten und Fitnessgeräte über Fr. 180'000.– gekauft. Bei O. _____ und den von ihm vertretenen Gesellschaften, darunter auch die I. _____, handle es sich um Dritte und keine Nahestehenden im Sinne des Steuerrechts.
- Bei der I. _____ handle es sich nicht und bei der H. _____ nur vermutungsweise um eine nahestehende Gesellschaft. S. _____ habe privat Verbindlichkeiten aus den Transaktionen in der Höhe von rund Fr. 124'000.– übernommen und stehe unter

Solidarbürgschaft von Fr. 450'000.– für Geschäftsverbindlichkeiten. Er scheide als Begünstigter aus der "Episode Fitnessstudio" in den Jahren 2010/11 bis 2014 aus.

In rechtlicher Hinsicht liess die Rekurrentin folgende Begründung anbringen:

Gewinnsteuerliche Korrekturen in 2013 im Zusammenhang mit den schuldrechtlichen Verhältnissen zwischen der Rekurrentin und der F._____ holding

Hier gehe es um die steuerliche Beurteilung von zwei schuldrechtlichen Verhältnissen. Zum einen habe die Rekurrentin in 2011 ihrer Muttergesellschaft einen Rahmenkredit über Fr. 300'000.– gewährt. In 2013 sei eine Wertberichtigung über Fr. 231'916.– erfolgt. Die Rekursgegnerin basiere ihre Aufrechnung auf ihrer Auslegung der Vereinbarung zwischen diesen beiden Parteien vom 6. Dezember 2013. Sie stütze ihre Überlegungen auf den Wortlaut der Vereinbarung bis zur Ziff. V., erstem Satz. Die Vereinbarung ende aber nicht nach diesem Satz, sondern beinhalte auch eine mögliche Rückzahlung des Darlehens über die nächsten 10 Jahre. Gesetze und Verträge seien nicht nur nach dem Wortlaut auszulegen. Es gelte insbesondere, den Wortlaut auf den Sinn und Zweck einer Regelung zu überprüfen. Die Parteien hätten vertraglich eine Rückzahlung des Darlehens vorgesehen. Aktenkundig seien bereits Rückzahlungen getätigt worden, was gegen die Auslegung der Vereinbarungen durch die Rekursgegnerin spreche. Die Rekurrentin verhalte sich auch stringent. Die Wertberichtigung wie auch die Rückzahlungen seien über die Erfolgsrechnung verbucht worden. Gemäss Sachverhalt hätten im Geschäfts- und Steuerjahr 2015 die Vorzeichen der gegenseitigen Guthaben und Schulden gewechselt. In diesem Verfahren streitig seien die Perioden 2013 und 2014. Das ursprüngliche Guthaben der Rekurrentin sei nachweislich (Beilagen 2, 3 und 4 der Rekurrentin) schon in der Folgeperiode getilgt worden, weshalb steuerrechtlich die vorgenommene Abschreibung als geschäftsmässig nicht begründete Wertberichtigung auf einem Darlehen anzusehen sei und dem klaren Willen der Parteien entspreche. Entsprechend sei die gewinnsteuerliche Aufrechnung im Umfang von Fr. 231'916.– als versteuerte Reserve im Kapital in den Perioden 2013 und 2014 zu führen. Die gewinnsteuerliche Aufrechnung sei nicht zu beanstanden.

Zum andern habe die Rekurrentin ihrer Muttergesellschaft F._____ holding mit Kaufvertrag vom Dezember 2010 Fitnessgeräte anschaffungsnah für Fr. 200'000.– verkauft. Nachdem aus einer Konkursmasse vergleichbare Geräte zu rund Fr. 20'000.– erworben worden seien, sei offensichtlich geworden, dass der in 2010 vereinbarte Preis zu

hoch gewesen sei. Die Rekursgegnerin sei im Rahmen des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens hinreichend dokumentiert worden. Ebenfalls habe S. _____ anlässlich der Besprechung vom 2. Februar 2018 die Kaufpreisreduktion wirtschaftlich plausibel erklärt.

In Sachen wirtschaftlichem Hintergrund betreffend Kaufpreisanpassung und Beweisofferten werde, wie schon in der Einsprache, festgehalten, dass der Verkauf der Fitnessgeräte über Fr. 200'000.– in 2011 aufgrund der damals vorhandenen Fakten nach bestem Wissen und Gewissen erfolgt sei. Es sei den Vertragsparteien zum damaligen Zeitpunkt leider nicht klar gewesen, dass die Werthaltigkeit der Geräte nicht dem Kaufpreis entsprochen habe. Erst im Nachgang habe man erfahren, dass innerhalb der Branche solche Gerätschaften zu einem symbolischen Restwert gehandelt würden, insbesondere dann, wenn es sich um Geräte der Generation 20+ handle, für welche kaum mehr Ersatzteile vorhanden seien. Zudem hätten für einen Teil der Geräte noch Leasingverträge bestanden, bei denen die Rekurrentin bei Vertragsschluss von inkorrekten Annahmen ausgegangen sei. Somit habe man feststellen müssen, dass der von der Rekurrentin bezahlte und der F. _____ holding weiterverrechnete Verkaufspreis massiv überhöht gewesen sei und nicht dem Markt entsprochen habe. Dies sei erst deutlich geworden, als in 2012 in _____ eine gesamte Centerinfrastruktur für Fr. 23'000.– habe erworben werden können und ausserdem, als die in dieser Veranlagung thematisierten Einrichtungen, Fitnessgeräte und Mietereinbauten (Innenausbauten) nach zähen Verhandlungen in 2013 als Gesamtpaket an einen unabhängigen Dritten für Fr. 180'000.– hätten veräussert werden können. Aufgrund dieser Tatsache sowie der finanziellen Lage der F. _____ holding sei das Darlehen in einer Vereinbarung mit Besserungsklausel neu geregelt worden. Diese Vereinbarung hätte die Rekurrentin auch mit jedem unabhängigen Dritten abgeschlossen.

Die Rekursgegnerin basiere ihre Argumentation auf der steuerrechtlichen Beurteilung von Darlehensverhältnissen unter Nahestehenden. Gemäss Sachverhalt gehe es erst in einem zweiten Schritt, wenn überhaupt, um die steuerrechtliche Beurteilung eines Darlehensverhältnisses. Vielmehr gehe es um die Angemessenheit des Kaufpreises über Fr. 200'000.–. Die Rekurrentin habe unstreitig die Fitnessgeräte und den Mieterausbau in eigenem Namen und auf eigene Rechnung erworben. Sie sei Partei im Kreditvertrag mit der Glarner Kantonalbank gewesen. In Tilgung des Kaufpreises seien Schulden der Verkäuferin übernommen worden, welche anschliessend den Konkurs habe anmelden müssen. Die Rekursgegnerin verweise auf den Kaufvertrag und die darin fehlende

Gewährleistung, um daraus zu schliessen, dass es keine Kaufpreisanpassung geben dürfe. Handelsrechtlich ständen der Schlussfolgerung der Rekursgegnerin Art. 23, 24 und 678 OR entgegen, welche eine Anpassung ermöglichen, sogar zwingend erforderten. Es entspreche auch der Steuerpraxis bei Verrechnungspreisen, dass zwar Verträge vorlägen, deren Wortlaut und Inhalt einer anderslautenden Ansicht durch die Steuerbehörden nicht im Wege ständen. Dieses Recht müsse auch zwei nahestehenden Parteien offenstehen, wenn ein offensichtliches Missverhältnis vorliege. Wie aus dem Schriftenwechsel klar plausibilisiert und mittels Drittvergleich dokumentiert worden sei, habe beim Kaufpreis über Fr. 200'000.– ein klares und offensichtliches Missverhältnis vorgelegen, aber nicht bei den Fr. 20'000.–, auf welchen der Kaufpreis in einem ersten Schritt angepasst worden sei. Weitere Rückzahlungen erhöhten wiederum diesen angepassten Kaufpreis. Es gelte bei einem Austauschverhältnis unter Nahestehenden auch nicht nur die Perspektive eines Steuersubjektes zu betrachten, wie es die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid tue.

Die Rekursgegnerin vertrete die Ansicht, wonach keine Anpassung des Kaufpreises mit einem sogenannten "Corresponding Adjustment" angewendet werden könne. Die Rekursgegnerin lehne diesen Antrag mit der Begründung ab, wonach bewusst Transaktion mit diversen, in verschiedenen Kantonen ansässigen Gesellschaften gewählt worden seien. Für die Steuerperioden 2013 und 2014 gehe es um die Kantone Zug, Glarus und Schwyz, somit um drei Kantone. Der Koordinationsaufwand sei überschaubar, sachgerecht und im Sinne der Verwaltungsökonomie angemessen. Nur alleine deshalb, weil die nahestehenden Gesellschaften ihren Sitz nicht alle im Kanton Zug hätten, habe die Rekurrentin ihren Anspruch auf ein "Corresponding Adjustment" keinesfalls verwirkt. Es ergebe sich für die direkte Bundessteuer, dass im innerstaatlichen Verhältnis grundsätzlich ein Anspruch auf eine korrespondierende Berichtigung bzw. auf ein "Corresponding Adjustment" bestehe, so die herrschende Lehre. Bestehe ein Anspruch auf Stufe Direkte Bundessteuer, bestehe dieser auch auf kantonaler Ebene. Aufgrund der vertikalen und horizontalen Steuerharmonisierung sei ein "Corresponding Adjustment" auch auf kantonaler Ebene geboten, verwaltungsökonomisch und angemessen. Selbst bei Ablehnung des Antrages auf ein "Corresponding Adjustment" bestehe für die Qualifizierung als geldwerte Leistung weder aufgrund der von den Parteien geschlossenen Vereinbarungen noch in Anwendung von gesetzlichen Bestimmungen eine Grundlage. Die Vereinbarung zwischen den Parteien vom 7. April 2014 verweise in Ziff. 2 darauf, dass die verkauften Gegenstände nicht werthaltig seien. Die Parteien hätten den Kaufpreis anpassen wollen, was in Ziff. 2 der Vereinbarung und im gesamten Schriftenwechsel stringent dokumentiert worden sei. Alles andere als eine Anpassung des Preises

widerspreche dem Gebot des Drittvergleichs, welcher sich für die Schweizer Steuerpraxis aus Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG ableite. In der Theorie und Steuerpraxis gebe es nun verschiedene Methoden, einen Vergleichspreis festzulegen, an dem sich der vereinbarte Preis messen lassen müsse. Gemäss Sachverhalt handle es sich beim zu beurteilenden Verkaufspreis von Fitnessgeräten um einen Fall mit überschaubarer Komplexität. Fitnessgeräte seien Massenprodukte, deren Marktpreise erudierbar seien.

Die Preisvergleichsmethode sei eine angemessene Methode, einen Vergleichspreis nachzuweisen. Dies habe die Rekurrentin auch getan. Die Kaufpreisminderung sei mit Hinweis auf einen vergleichbaren Kauf von Fitnessgeräten und mit Hinweis auf noch laufende Leasingverträge von übernommenen Geräten – was alles beim Kauf noch nicht bekannt gewesen sei – begründet und bewiesen worden. Mit der Dokumentation des Verkaufspreises der Fitnessgeräte und des Mieterausbaus an eine Dritte über Fr. 180'000.– Mitte 2014 sei ein weiterer Vergleichspreis angeboten worden. Es handle sich dabei um einen weiteren Beweis dafür, dass man beim Kauf offensichtlich zu viel bezahlt habe. Wegen des Konkurses der Verkäuferin sei es aber rechtlich nicht mehr möglich gewesen, eine Kaufpreisminderung oder Wandlung durchzusetzen. Im Schriftenwechsel sei auch nicht verheimlicht worden, dass man die Geschäftschancen falsch eingeschätzt habe. Das subjektive Begriffselement der Erkennbarkeit einerseits solle sicherstellen, dass der Fiskus gerade von keiner verdeckten Gewinnausschüttung ausgehe, wenn die eine Partei nicht eine Begünstigung der anderen Partei beabsichtigt habe. Andererseits solle auch vermieden werden, dass ein Rechtsgeschäft, bei welchem die Parteien gutgläubig geschäftsmässig vernünftige Prinzipien anwendeten, aus steuerlicher Sicht in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert werde. So solle insbesondere verhindert werden, dass ungeschickte Transaktionen als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert würden. Auch wenn das Element der Erkennbarkeit in der Gerichtspraxis in gewissen Entscheiden verobjektiviert worden zu sein scheine, bleibe es dem Fiskus untersagt, unternehmerische Entscheide zu fällen. Die Annahme einer geldwerten Leistung finde vorliegend keine gesetzliche Grundlage. Der von der Rekursgegnerin auferlegten Beweispflicht für die Werthaltigkeit der übertragenen Güter sei hinreichend Genüge geleistet worden. Es seien plausible, wirtschaftliche Gründe des gewählten Vorgehens und der Preisfindung offengelegt und Beweise vorgelegt worden.

Selbst wenn man diese Rechtsauffassung nicht teile, handle es sich bei der vorgenommenen Wertkorrektur des Guthabens gegenüber der Muttergesellschaft wiederum erst um eine Wertberichtigung. Die Vereinbarung zwischen Mutter- und

Tochtergesellschaft sehe eine Rückzahlung gemäss Ziff. 4 vor. Im Verfahren streitig seien die Perioden 2013 und 2014. Das ursprüngliche Guthaben der Rekurrentin sei nachweislich schon in der Folgeperiode getilgt worden, weshalb steuerrechtlich die vorgenommene Abschreibung als geschäftsmässig nicht begründete Wertberichtigung auf einem Darlehen anzusehen sei und dem klaren Willen der Parteien entspreche. Deshalb sei die gewinnsteuerliche Aufrechnung im Umfang von Fr. 180'000.– als versteuerte Reserve im Kapital in den Perioden 2013 und 2014 zu führen.

Gewinnsteuerliche Korrekturen in 2013 im Zusammenhang mit den schuldrechtlichen Verhältnissen zwischen der Rekurrentin und der H. _____

Zum schuldrechtlichen Verhältnis mit der H. _____ liess die Rekurrentin ausführen, sie habe der H. _____ die Mieterausbauten für Fr. 550'000.– anschaffungsnah verkauft. Die Rekursgegnerin sei hinreichend dokumentiert worden. Ebenfalls habe S. _____ anlässlich der Besprechung vom 2. Februar 2018 die Kaufpreisreduktion wirtschaftlich plausibel erklärt. Die Rekurrentin habe ihre Ansicht, wonach bei den strittigen Vorgängen nicht von geldwerten Leistungen ausgegangen werden könne, in einem Schreiben vom 30. April 2018 dargelegt. Die Aktien der H. _____ stünden zu 50 % im Eigentum von T. _____, dem alleinigen Verwaltungsrat der Gesellschaft. Die Annahme einer geldwerten Leistung im vorliegenden Fall würde voraussetzen, dass die Rekurrentin die H. _____ habe begünstigen wollen, was beim Aktienbesitz der Brüder S. und T. _____ an der Begünstigten im Verhältnis 50 % : 50 % ausgeschlossen werden könne. Auch Brüder würden sich im Geschäftsleben in der Regel nichts schenken.

Die Rekursgegnerin basiere ihre Argumentation wiederum auf der steuerrechtlichen Beurteilung von Darlehensverhältnissen unter Nahestehenden. Gemäss Sachverhalt gehe es erst in einem dritten Schritt, wenn überhaupt, um die steuerrechtliche Beurteilung eines Darlehensverhältnisses. Zuerst gelte es zu prüfen, ob die vereinbarten Vertragsklauseln einem Drittvergleich standhielten. Anschliessend gelte es zu prüfen, ob sich die Parteien nach Bekanntwerden der dokumentierten Werkmängel wie Dritte verhalten hätten und erst dann gelte es, die Darlehensverhältnisse zu prüfen.

Zeitnahe, fast gleichzeitig mit dem Kaufvertrag, sei zwischen den Parteien ein Darlehens- und Rücknahmevertrag geschlossen worden, worin gegenseitige Rechte und Pflichten vereinbart worden seien. Gemäss Ziff. II des Darlehens- und Rückübernahmevertrags habe die Rekurrentin jederzeit das Recht gehabt, den Kaufgegenstand zurückzukaufen,

solange die Käuferin den Restkaufpreis noch nicht vollständig bezahlt habe. Als Vertragsstrafe zu Lasten der Rekurrentin sei der Verzicht auf den Restkaufpreis vorgesehen worden. Gemäss Ziff. III dieses Vertrages habe die Käuferin bis 2014 jederzeit das Recht gehabt, den Kaufgegenstand gegen maximal Fr. 450'000.– an die Rekurrentin zu verkaufen. Die Vertragsstrafe zu Lasten der Käuferin habe im Delta zum Kaufpreis bestanden. Der Kaufvertrag und der Darlehens- und Rücknahmevertrag seien zeitnahe geschlossen worden und gemeinsam zu lesen. Die Vertragsklauseln seien ein Beweis dafür, dass zwischen potentiell nahestehenden Gesellschaften versucht worden sei, den Markt abzubilden und beiden Parteien Ausstiegsklauseln zu gewähren. Diese Klauseln und die beiden Verträge qualifizierten nicht für die Annahme einer geldwerten Leistung. Es handle sich um ein im Markt nicht unübliches Vorgehen. Es sei keine direkte oder indirekte Begünstigung eines Anteilsinhabers vorgesehen gewesen.

Nach dem Auftreten von Mängeln am Kaufgegenstand, welche im Veranlagungs- und Einspracheverfahren hinreichend beziffert und dokumentiert worden seien, hätten sich die Parteien darauf geeinigt, den ursprünglichen Kaufpreis auf Fr. 325'000.– zu reduzieren. Gemäss der bereits erwähnten Ziff. III des Darlehens- und Rückübernahmevertrages hätte die Käuferin das Recht gehabt, den Kaufgegenstand für maximal Fr. 450'000.– zurückzugeben, sei aber Ende 2013 bereit gewesen, den Kaufgegenstand für Fr. 325'000.– definitiv zu übernehmen. Nur acht Monate später, im August 2014, seien der Mieterausbau und die Fitnessgeräte für Fr. 180'000.– an eine Dritte verkauft worden. Aus Sicht der Rekurrentin bestehe für die Annahme einer geldwerten Leistung bei einem Verkaufspreis über Fr. 325'000.– in der Folge kein wirtschaftlicher Ansatzpunkt noch eine gesetzliche Grundlage. Die Rekursgegnerin verweise auf den Kaufvertrag und die darin fehlende Gewährleistung, um daraus zu schliessen, dass es keine Kaufpreisanpassung geben dürfe. Handelsrechtlich stünden der Schlussfolgerung der Rekursgegnerin Art. 23, 24 und 678 OR entgegen, welche eine Anpassung ermöglichten, sogar zwingend erforderten. Es entspreche auch der Steuerpraxis bei Verrechnungspreisen, dass zwar Verträge vorlägen, deren Wortlaut und Inhalt einer anderslautenden Ansicht durch die Steuerbehörden nicht im Wege stünden. Dieses Recht müsse auch zwei nahestehenden Parteien offenstehen, wenn ein offensichtliches Missverhältnis vorliege. Wie aus dem Schriftenwechsel klar plausibilisiert und mittels Drittvergleich dokumentiert worden sei, habe beim Kaufpreis über Fr. 550'000.– ein klares und offensichtliches Missverhältnis vorgelegen, aber nicht bei den Fr. 325'000.–, auf welchen der Kaufpreis angepasst worden sei. Es gelte bei einem Austauschverhältnis unter Nahestehenden auch nicht nur

die Perspektive eines Steuersubjektes zu betrachten, wie es die Rekursgegnerin im Einsprache-Entscheid tue.

Auch für die Beurteilung dieses Sachverhalts biete sich ein "Corresponding Adjustment" an. Selbst bei Ablehnung des Antrages auf ein "Corresponding Adjustment" bestehe für die Qualifizierung als geldwerte Leistung weder aufgrund der von den Parteien geschlossenen Vereinbarungen noch in Anwendung von gesetzlichen Bestimmungen eine Grundlage. Alles andere als eine Anpassung des Preises widerspreche dem Gebot des Drittvergleichs, welcher sich für die Schweizer Steuerpraxis aus Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG ableite. Im Gegensatz zu den Fitnessgeräten handle es sich beim Mieterausbau letztlich um einen äusserst schwierig zu bewertenden Kaufgegenstand. Mieterausbauten würden in der Regel über die Mietdauer vollständig abgeschrieben. Seitens des Eigentümers bestehe auch ein Recht, von einem Mieter einen vollständigen Rückbau zu verlangen. Die Mieterausbauten seien erworben worden, weil ein Fitnessstudio habe betrieben werden sollen und die vorhandenen Mieterausbauten zum Erwerbszeitpunkt geeignet erschienen, möglichst vielen Studiobesuchern ein attraktives Umfeld zu bieten. Einen gängigen Marktpreis gebe es dafür nicht, stünden Mieterausbauten auch immer unter dem zeitlichen "Damoklesschwert" des Rückbaus. Ein Mieterausbau sei deshalb immer im Zusammenhang mit den zu erzielenden Einnahmen zu sehen. Bezüglich der mit dem Fitnessstudio zu erzielenden Mieteinnahmen sei man aktenkundig zu zuversichtlich gewesen, weshalb auch der Wert des Mieterausbaus seit dem Erwerb massiv gesunken sei. Als Vergleichsmaßstab diene der Kauf von Dritten Ende 2010 – zusammen mit den Fitnessgeräten – über Fr. 690'000.– und der Verkauf Mitte 2014 an eine Dritte zu Fr. 180'000.–. In dieser Preisspanne gelte es, die Übertragungen im Sinne eines echten Drittvergleichs einzuordnen. Eine Kaufpreisanpassung von Fr. 550'000.– auf Fr. 325'000.– in 2013 sei vertraglich möglich und halte – wie im Schreiben vom 30. April 2018 begründet – einer Überprüfung für die Annahme einer geldwerten Leistung stand.

Bei der Rekurrentin realisierter Gewinnaufschlag

Zum Gewinnaufschlag liess die Rekurrentin vorbringen, für die Berücksichtigung eines solchen von Fr. 690'000.– auf Fr. 750'000.– bestehe kein gesetzlicher und auch kein argumentativer Spielraum. Der Gewinnaufschlag sei in den Darlehen an die Käuferinnen enthalten. Die Rekursgegnerin argumentiere mit den Darlehensverzichten unter Nahestehenden. Die Begründung für einen Gewinnaufschlag von 8,7 % sei nicht nachgewiesen. Ein Darlehen, entstanden aus einem nicht einem Drittvergleich

standhaltenden Kaufpreis, könne bei einer Wertkorrektur keine geldwerte Leistung darstellen. Insofern sei bei der Rechtsauffassung der Rekursgegnerin der in den Darlehen enthaltene Gewinnaufschlag von den veranlagten geldwerten Leistungen in 2013 in Abzug zu bringen.

Gewinnsteuerliche Korrekturen in 2014

Schliesslich liess die Rekurrentin zu den gewinnsteuerlichen Korrekturen in 2014 ausführen, die von der Rekursgegnerin für 2014 vorgenommene Aufrechnung über Fr. 15'092.– könne nicht nachvollzogen werden. Gemäss den Erläuterungen der Rekursgegnerin handle es sich um eine Schuldübernahme in Tilgung des Kaufpreises von Fr. 690'000.–, welche von der Käuferin zu tragen sei. Die gegenteilige Auffassung erscheine widersprüchlich zu sein, da die Rekursgegnerin die Weiterverrechnung des Kaufpreises inklusive Gewinnaufschlag von Fr. 60'000.– als rechtmässig erachte. In der Konsequenz müssten auch alle Anschaffungskosten von der Rekurrentin getragen werden.

F. Den ihr auferlegten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– bezahlte die Rekurrentin fristgerecht.

G. Am 6. Dezember 2018 reichte die Rekursgegnerin ihre Vernehmlassung ein (VG act. 8). Das Verwaltungsgericht wies mit Schreiben vom 19. Dezember 2018 diese Eingabe jedoch aufgrund einer möglichen Verletzung des Steuergeheimnisses aus dem Recht und forderte die Einreichung einer Vernehmlassung unter Wahrung des Steuergeheimnisses bis zum 15. Januar 2019. Am 18. Januar 2019 kam die Rekursgegnerin dieser Aufforderung nach und reichte ihre Vernehmlassung mit Datum vom 15. Januar 2019 unter Wahrung des Steuergeheimnisses ein (VG act. 8). Darin beantragte sie die kostenfällige Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei, sowie die Bestätigung des Einspracheentscheids.

Zur Begründung führte sie zusätzlich zum Verweis auf den Einspracheentscheid vom 17. September 2018 im Wesentlichen Folgendes aus:

Mit der Zustellung des Einspracheentscheids sei der Rekurrentin für die Steuerperiode 2013 trotz der vorgenommenen Aufrechnungen ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 0.– eröffnet worden. Insofern sei die Rekurrentin betreffend die Gewinnsteuern 2013 nicht

beschwert und es sei daher bezüglich der kantonalen und kommunalen Gewinnsteuern sowie der direkten Bundessteuer der Steuerperiode 2013 auf den Rekurs nicht einzutreten. Für die Kantons- und Gemeindesteuern ergäben sich aus dem Rekurs, wenn auch nicht ausdrücklich formuliert, Konsequenzen für die Kapitalsteuer 2013, weshalb hinsichtlich dieser darauf einzutreten sei.

Betreffend die Veranlagung 2013 gemäss Einspracheentscheid argumentierte die Rekursgegnerin wie folgt:

Der behauptete wirkliche Wert der von den Transaktionen betroffenen Güter (Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten) sei nicht rechtsgenügend nachgewiesen worden. Die auf der Inventarliste aufgeführten Positionen (Beilage 12.1 der Rekursgegnerin) liessen sich weder verifizieren noch bewerten, noch lasse sich aus dem Dokument (Excel-Liste) erahnen, woher dieses stamme.

Ebenso wenig liessen sich aus der eingereichten Rechnung vom 30. Juni 2012 betreffend den Kauf von Fitnessgeräten aus der Konkursmasse der P. _____ AG (Beilage 8.4 der Rekursgegnerin) schlüssige Erkenntnisse zum Marktwert der Güter ableiten, werde darin doch das Kaufobjekt (Fitnessgeräte aus Konkursmasse P. _____) nur pauschal genannt. Des Weiteren habe der wirtschaftlich Berechtigte als Verwaltungsrat der F. _____ holding gegenüber der Steuerverwaltung des Kantons Glarus zum Wert der Fitnessgeräte eine ganz andere Aussage gemacht. Die ins Feld geführten Mängel am Gebäude respektive den Mieterausbauten (Wasserschaden) seien ebenfalls in keiner Weise rechtsgenügend nachgewiesen worden. Der Sachschaden sei in keinem der eingereichten Dokumente quantifiziert worden und in den eingereichten E-Mails werde ausdrücklich auf Leistungen der Versicherung sowie auf die Handwerkerhaftungen hingewiesen. Die Aussage, S. _____ hätte anlässlich der Besprechung vom 2. Februar 2018 die Kaufpreisreduktionen wirtschaftlich plausibel erklärt, werde bestritten.

Gemäss Aktennotiz zu dieser Besprechung (Beilage 13 der Rekursgegnerin) seien die anwesenden Vertreter der steuerpflichtigen Gesellschaft ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die eingereichten Unterlagen als ungenügend erachtet würden. Doch weder mit dem Schreiben vom 30. April 2018 noch mit dem vorliegenden Rekurs würden weitere Unterlagen betreffend den Wert der Güter eingereicht. Somit bleibe die Rekurrentin den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der verbuchten ausserordentlichen

Aufwendungen 2013 in der Höhe von Fr. 636'916.80.– schuldig und die entsprechende Aufrechnung sei (zumindest betreffend ihre Höhe) nicht zu beanstanden.

Der Verweis auf den Kaufvertrag vom 22. August 2014 zwischen der I. _____ und der F. _____ holding ziele ins Leere, auch wenn darin ein Kaufpreis von "nur" Fr. 180'000.– für den Vertragsgegenstand (Fitnessgeräte, Einrichtungen, Mietereinbauten) genannt werde. Im August 2014 sei die I. _____ zwar von O. _____ vertreten worden. Gemäss eigenen Aussagen von S. _____ an der Besprechung vom 2. Februar 2018 habe dieser die I. _____ mit einem Gewinn an einen Dritten verkauft. Die Rekurrentin sei daher angehalten, S. _____ als ihren wirtschaftlich Berechtigten aufzufordern, diesen Vertrag über den Verkauf der Aktien I. _____ – auf den sie inzwischen selbst im Rekurs verweise – vollständig und ungekürzt offen zu legen und dem Gericht einzureichen. Ebenso sei die Rekurrentin aufzufordern, zu einer allfälligen Diskrepanz zwischen dem Wert des Kaufgegenstandes (Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten) und dem Verkaufspreis der Aktien I. _____ Stellung zu nehmen. Aus der Weigerung von S. _____, diesen Kaufvertrag über den Verkauf der Aktien I. _____ offen zu legen, dürfe nichts zu seinen Gunsten abgeleitet werden. Bei einer Weigerung der Offenlegung sei der Kaufvertrag zwischen der I. _____ und der F. _____ holding als Beweismittel aus dem Recht zu weisen.

Die Darstellung der wirtschaftlichen Situation von S. _____ nach der "Episode" Fitnesscenter im Rekurs sei einseitig und unvollständig und werde mit keinerlei Belegen nachgewiesen. Gänzlich ausgeblendet werde darin der von diesem aus dem Verkauf der Aktien I. _____ realisierte Kapitalgewinn. Das Delta aus diesen beiden Transaktionen stehe dem im Rekurs errechneten Delta diametral gegenüber.

Dem Rekursantrag, die Abschreibung der Darlehensforderung gegenüber der F. _____ holding in der Höhe von Fr. 231'916.– als Wertberichtigung umzuqualifizieren, sei aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips nicht stattzugeben. Die Gesellschaft sei auf die eingereichte Jahresrechnung zu behaften. Dies umso mehr, als in der Vereinbarung vom 6. Dezember 2013 explizit auf die vertragliche Rückführung verzichtet worden sei. Damit sei die Darlehensforderung untergegangen und könne nicht Gegenstand einer blossen Wertberichtigung sein. Zahlungen aufgrund der im gleichen Dokument vereinbarten Besserungsklausel (Sanierungsgenusschein) seien im Jahr von deren Leistung steuerlich zu beurteilen.

Die Schlussfolgerung, dass mit der Übernahme der Verbindlichkeiten gegenüber der Glarner Kantonalbank durch die F._____ holding die ursprüngliche Darlehensforderung ihr gegenüber wiederaufgelebt und damit zurückgeführt worden sei, sei unzutreffend. Bei dieser Gelegenheit sei angemerkt, dass die eingereichte Vertragskopie nur seitens der Glarner Kantonalbank unterzeichnet sei und dass die darin unter Ziff. 2 genannte separate Vereinbarung über den Verkauf der Forderung von Fr. 421'490.20.– nicht vorliege.

In Anbetracht sämtlicher Aspekte liessen sich daher die vorgenommenen Aufrechnungen geschäftsmässig nicht begründeter Aufwände als verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung qualifizieren.

Betreffend die Veranlagung 2014 gemäss Einspracheentscheid argumentierte die Rekursgegnerin wie folgt: Die Erfolgsrechnung 2014 der Rekurrentin enthalte Fremdzinsen von Fr. 15'092.–, welche in der Veranlagung 2014 vom 4. März 2016 aufgerechnet worden seien. Mit Schreiben vom 9. Februar 2018 sei die steuerpflichtige Gesellschaft ausdrücklich ersucht worden, auch zu dieser Aufrechnung Stellung zu nehmen und einen Antrag mit Begründung einzureichen, da ein solcher aus der Einsprache nicht genau habe eruiert werden können. Im Schreiben vom 30. April 2018 beantrage die neue Steuervertreterin der Rekurrentin den Verzicht auf die Aufrechnung, bleibe jedoch in der Begründung sehr vage und ersuche lediglich um eine "Einigung im Sinne einer Sekundärbereinigung". Im Rekurs gehe die Steuervertreterin in diesem Punkt nicht auf die Begründung im Einspracheentscheid ein, sondern stelle sich auf den Standpunkt, diese sei nicht nachvollziehbar.

Beim verbuchten Zinsaufwand handle es sich um die Zinsen für die übernommenen Passiven (Gläubigerforderungen) der C._____. Diese Aufwendungen stünden im Zusammenhang mit der Finanzierung der (im Jahr 2013 abbeschriebenen) Darlehen an Nahestehende sowie der im Sachverhalt erläuterten Anschaffung und Weiterveräusserung der Fitnessgeräte, Einrichtungen sowie Mieterausbauten. Er stehe damit im Interesse der Gruppe und stelle folglich keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand der steuerpflichtigen Gesellschaft dar, weshalb an der Aufrechnung festzuhalten sei.

Schliesslich sei aufgrund der Ausführungen im Einspracheentscheid zur Veranlagung 2013, wonach die Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründeter Aufwände von

insgesamt Fr. 662'131.– nicht zu beanstanden sei, auch an der Berechnung des verrechenbaren Vorjahresverlustes im Betrage von Fr. 1'407.– festzuhalten.

Betreffend "Corresponding Adjustment" führte die Rekursgegnerin das Folgende aus: Ergänzend zu ihren Ausführungen im Einspracheentscheid sei zu bedenken, dass im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen von korrespondierenden Berichtigungen gesprochen werde, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung im Rahmen der Veranlagung entdeckt und von der Steuerbehörde der leistenden Gesellschaft beim steuerbaren Gewinn aufgerechnet werde. Gestützt darauf werde von einzelnen Autoren ein Anspruch auf gleiche Beurteilung des Sachverhaltes für die empfangende Gesellschaft abgeleitet. Die steuerpflichtige Gesellschaft sei hier jedoch die leistende und nicht die empfangende Gesellschaft.

Betreffend die im Rekurs beantragte Behandlung des Gewinnaufschlags führte die Rekursgegnerin das Folgende aus: Die Steuerveranlagungen der Vorjahre seien rechtskräftig. Die Veranlagungen seien aufgrund der eingereichten Steuererklärungen resp. Jahresrechnungen ohne Vornahme von Aufrechnungen erfolgt. Die Berechnung der Höhe der geldwerten Leistungen in der Veranlagung 2013 erfolge aufgrund der von den jeweiligen Vertragsparteien vertraglich festgelegten Preise. Die vorgeschlagene Verrechnung entbehre jeglicher gesetzlichen Grundlage und wirke umso widersprüchlicher, als dass die Rekurrentin beantrage, bei den (nunmehr unbestrittenen) Aufrechnungen ungenügender Verzinsungen von Darlehen gegenüber Nahestehenden sei das Periodizitätsprinzip strikt einzuhalten.

H. Auf telefonisches Ersuchen der Rekurrentin wurden dieser mit Schreiben des Gerichts vom 27. Februar 2019 Kopien der anonymisierten Beilagen 6.1, 6.3, 6.4 und 6.5, sowie die nicht anonymisierten Beilagen 6.2 und 13 aus dem Dossier der Rekursgegnerin zugestellt.

I. Mit Schreiben vom 27. März 2019 reichte die Rekurrentin ihre Replik ein und liess im Wesentlichen und zusammengefasst folgende Ergänzungen zum Rekurs anbringen:

Bei der F. _____ holding handle es sich um eine nahestehende Gesellschaft im Sinne des Steuerrechts. Die Aktien der H. _____ stünden zu 50 % im Eigentum von T. _____, welcher alleiniger Verwaltungsrat der Gesellschaft sei. Die Formulierung

"vermutungsweise" hätte die Sichtweise der Rekursgegnerin darstellen sollen, welche nicht geteilt werde.

Bei der L. _____ als Käuferin der I. _____ und in der Folge bei der I. _____ als Käuferin der "Fitnessgeräte" und "Mietereinbauten" handle es sich aktenkundig um Dritte im Sinne des Steuerrechts. O. _____ sei S. _____ nicht nahestehend. Rechtsgeschäfte mit O. _____ als Zeichnungsberechtigtem dieser beiden Gesellschaften seien Rechtsgeschäfte unter Dritten. Die vereinbarten Preise würden als echte Drittpreise gelten. Sie seien sehr wohl als Vergleichspreise zur Plausibilisierung der Transaktionen unter den nahestehenden Gesellschaften und zur Bewertung der Güter "Fitnessgeräte" und "Mietereinbauten" zu betrachten.

Zwischen dem Verkehrswert von Nettoaktiven einer Gesellschaft und dem Wert der Aktien bestehe in der Regel nie Kongruenz, es sei denn, Aktien würden zum Substanzwert verkauft. Warum ein Käufer einen Goodwill, verstanden als Differenz zwischen dem Eigenkapital einer Gesellschaft und dem Kaufpreis, für ein Aktienpaket und dem damit verkörperten Unternehmen bezahle, stehe nicht im Einflussbereich des Verkäufers. Dieser Preis hänge in der Regel von Ertragsaussichten und/oder Synergieeffekten ab, welcher sich ein Käufer mit dem Unternehmen an Erträgen zu erzielen hoffe. Welchen Preis aus welcher Motivation heraus O. _____ als Zeichnungsberechtigter der L. _____ für die Aktien der I. _____ (bzw. J. _____ AG) bezahlt habe, sei für die Beurteilung des strittigen Sachverhaltes in den Steuerperioden 2013 und 2014 der Rekurrentin nicht relevant.

Von Relevanz hingegen sei, was die I. _____ für die beiden Güter "Fitnessgeräte" und "Mietereinbauten" zu bezahlen bereit gewesen sei. Es dürfe auch davon ausgegangen werden, dass O. _____ die steuerlichen Vor- und Nachteile eines "Asset-" versus "Share-Deals" durchaus bekannt gewesen seien und er einem Dritten nichts habe "schenken" wollen.

Sodann sei die Rekurrentin zweifelsohne beschwert. Die von der Steuerverwaltung für die Steuerperiode 2013 vorgenommenen Aufrechnungen hätten als zu beurteilende Vorjahresverlustvorträge unmittelbare gewinnsteuerliche Auswirkungen auf das ebenfalls zu beurteilende Steuerjahr 2014. Eine gerichtliche Überprüfung der in 2013 vorgenommenen Aufrechnungen habe auf jeden Fall zu erfolgen, sei es für die Steuerperiode 2013 oder 2014.

Weiter gelte es, den verfassungsmässigen Anspruch und Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Anwendung der Steuergesetze zu wahren. Dieser Grundsatz beschränke das von der Rekursgegnerin zitierte Massgeblichkeitsprinzip, auf das sie die Rekursgegnerin behaften wolle. Die Rekurrentin sei aktenkundig überschuldet. Die Besteuerung eines Gewinns in der Steuerperiode 2014 sei offenkundig ein Verstoss gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Totalgewinnprinzip), weil die Rekurrentin aus den strittigen Transaktionen einen Verlust erzielt habe.

Warum der Vertrag unter Dritten, nämlich der Vertrag zwischen der F. _____ holding und der I. _____, eventualiter aus dem Recht zu weisen sei, wenn der Vertrag zwischen der L. _____ und S. _____ dem Gericht von der Rekursgegnerin bereits eingereicht worden sei, sei nicht nachvollziehbar. Die Verwendung von Urkunden, welche der Gegenpartei nicht zur Verfügung stünden, verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben in einem Rechtsmittelverfahren.

Im Rahmen des Einspracheverfahrens sei die Rekursgegnerin um Prüfung gebeten worden, ob unter dem Titel von gegenseitigen gewinnsteuerlichen Korrekturen – als Ersatz für die Annahme einer geldwerten Leistung – das Thema für die Rekurrentin, aber auch gerade für die anderen beiden Gesellschaften, einvernehmlich über die Kantonsgrenzen hinweg gelöst werden könnte. Die Rekurrentin habe einen Rechtsanspruch darauf, wenn Verrechnungspreise – wie von der Rekursgegnerin erfolgt – in Frage gestellt würden. Was unter diesem Antrag zu verstehen gewesen sei, gehe aus dem Schreiben vom 30. April 2018 klar hervor. Gemäss Vernehmlassung habe die Rekursgegnerin Kontakt zu einem anderen Kanton aufgenommen. Die Rekurrentin habe klar und verständlich formuliert, was sie sich gemessen am strittigen Steuersubstrat als verwaltungsökonomischen Ansatz vorgestellt hätte, um eine für alle involvierten Parteien akzeptable kantonsübergreifende Lösung zu finden. Die Rekursgegnerin habe sich für einen anderen Weg entschieden.

J. In ihrer Duplik vom 12. April 2019 hielt die Rekursgegnerin an ihren bisherigen Ausführungen fest und führte aus, die Rekursgegnerin habe in der Replik keine neuen Argumente vorgebracht und reiche keine Dokumente ein, welche zu einer anderen Beurteilung Anlass gäben. Es werde deshalb nur noch punktuell auf einzelne Argumente eingegangen.

Entgegen den Behauptungen der Rekurrentin handle es sich sowohl bei der I. _____ und bei der H. _____ um nahestehende Personen im steuerrechtlichen Sinn. Der Terminus "vermutungsweise nahestehend" stamme von der Steuervertreterin der Rekurrentin selbst. Betreffend die H. _____ sei diese Qualifizierung zudem anlässlich der Besprechung vom 2. Februar 2018 von den anwesenden Vertretern der Rekurrentin ausdrücklich anerkannt worden. Die Rekurrentin sei auf diese Anerkennung zu behaften.

Die Ausführungen in der Replik zum Kaufpreis für die Aktien der I. _____ im Kaufvertrag zwischen der L. _____ und dem wirtschaftlich Berechtigten der Rekurrentin (S. _____) seien zu allgemein gefasst, als sich daraus etwas zu Gunsten der Rekurrentin ableiten liesse. Trotz entsprechender Aufforderung in der Vernehmlassung weigere sich die Steuervertreterin, diesen Vertrag vollständig und ungekürzt offenzulegen und dem Verwaltungsgericht einzureichen. Ohne diesen Vertrag entbehre der Kaufvertrag zwischen der I. _____ und der F. _____ holding jeglicher Beweiskraft. Die Rekurrentin sei auf die Aussage des wirtschaftlich Berechtigten (S. _____) anlässlich der Besprechung vom 2. Februar 2018 zum erzielten Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Aktien I. _____ zu behaften.

Sodann weise die Erfolgsrechnung 2014 keinen Verlust, sondern einen Reingewinn von Fr. 98'025.– aus. Die Ausführung der Steuervertreterin zur aktenkundigen Überschuldung mit Hinweis auf die Literatur zum verfassungsmässigen Anspruch und Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entbehre jeglicher Logik. Das Totalgewinnprinzip geniesse keinen absoluten Vorrang. Selbst die in der Replik namentlich zitierten Verfasser führten aus, dass stets zu prüfen sei, ob ein handelsrechtlich verbuchter Aufwand betrieblich bzw. unternehmerisch verursacht sei bzw. dem Drittvergleich standhalte.

Mit dem Verweis auf eine einvernehmliche Lösung über die Kantonsgrenzen hinweg übersehe die Rekurrentin einerseits, dass im Schweizer Unternehmenssteuerrecht nach wie vor die Einzelbetrachtung gelte; ein eigentliches Konzernsteuerrecht mit steuerlicher Konsolidierung oder Gruppenbildung existiere für die Zwecke der Gewinnsteuer nicht. Das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV gelte sodann in der Regel nur, wenn die sogenannte Subjektidentität eingehalten werde, also dasselbe Steuersubjekt doppelt besteuert werde. In Bezug auf den Schutz vor Verrechnungspreiskorrekturen existierten nur Andeutungen bzw. Forderungen im Schrifttum. Andererseits bestreite die Rekurrentin zumindest bei einem Teil der

involvierten Gesellschaften, dass sie nahestehend seien. Eine Verrechnungspreiskorrektur, zum Beispiel im Sinne einer Gegenberichtigung in einem anderen Kanton, könne sich jedoch nur auf nahestehende Personen beziehen. Zudem finde sie ihre Grenze bei bewusster Gewinnverlagerung bzw. widersprüchlichem Verhalten.

Im vorliegenden Fall sei nach wie vor nicht ersichtlich, weshalb die Rekurrentin Verluste tragen solle, währenddem der wirtschaftlich Endbegünstigte einen Kapitalgewinn erzielen könne. Die Rekurrentin sei endgültig entreichert, was nicht, wie von der Rekurrentin erwogen, lediglich durch eine (später wieder auflösbare) versteuerte stille Reserve korrigiert werden könne.

K. Mit Akten- und Informationsauflagen vom 12. Dezember 2019 und 12. März 2020 ersuchte das Gericht die Rekurrentin um die Einreichung zusätzlicher Unterlagen und Angaben.

So zum einen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Aktien I. _____ durch die F. _____ holding an S. _____ im Januar 2012 und dem Weiterverkauf dieser Aktien durch S. _____ an die L. _____ im November 2013.

Zum anderen wurde die Rekurrentin gebeten zu erklären, wie sich die in einem von S. _____ unterzeichneten Schreiben vom 13. März 2013 gegenüber der Steuerbehörde eines anderen Kantons gemachte Aussage, der Wert der von der Rekurrentin an die F. _____ holding im Dezember 2010 verkauften Fitnessgeräte und Mobilien betrage ein Vielfaches von Fr. 150'000.–, mit dem in der Steuerperiode 2013 auf denselben Geräten und Mobilien durch die Rekurrentin geltend gemachten Abschreibungsbedarf verstehen lasse.

L. Mit Schreiben vom 27. April 2020 kam die Rekurrentin der Aktenauflage nach. Auf die eingereichten Unterlagen und die dazu gemachten Angaben wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

M. Die von der Rekurrentin gemäss vorstehend erwähnter Akten- und Informationsauflage eingereichten Unterlagen und Angaben wurden der Rekursgegnerin am 11. Mai 2020 weitergeleitet. Daraufhin gingen beim Verwaltungsgericht keine weiteren sachdienlichen Stellungnahmen mehr ein.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Gemäss § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechtes, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Nach § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Gemäss § 121 StG sind die Bestimmungen des VRG unter Vorbehalt der Regelungen im StG sinngemäss anwendbar. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich: Art. 140 Abs. 2 DGB). Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) bzw. Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) wird der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst. Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 17. September 2018 wurde am 17. Oktober 2018 der Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Er entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist, soweit in der Steuerperiode 2013 die zugerische Kapitalsteuer und die Steuerperiode 2014 betroffen sind.

1.2

1.2.1 Was die Gewinnsteuern der Rekurrentin in der Steuerperiode 2013 betrifft (Kantons- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuer), ergibt sich aus dem Einspracheentscheid, dass diese mit Fr. 0.– veranlagt worden sind, infolge des durch die Rekursgegnerin festgestellten steuerbaren Gewinns von Fr. 0.–, bzw. eines steuerlich

massgebenden Verlusts von Fr. 1'407.– (Einspracheentscheid, S. 10 in Beilage 1 der Rekurrentin).

1.2.2 Obwohl nicht explizit im DBG und StG erwähnt, setzt die Zulässigkeit eines Rechtsmittels generell das Vorliegen einer materiellen Beschwer der beschwerde- bzw. rekursführenden Partei voraus. Dies ist in § 62 Abs. 1 lit. b und c VRG als subsidiär anwendbarem Verfahrensgesetz (§ 121 Abs. 1 und § 105 StG i.V.m. § 74 Abs. 2 und § 75 Abs. 2 VRG) denn auch entsprechend festgehalten: Materiell beschwert ist demnach derjenige, der durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids hat. Mit anderen Worten ist ein Rechtsschutzinteresse erforderlich. Gleiche Regelungen finden sich in Art. 89 Abs. 1 lit. b und c des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110), welche aufgrund der Beschwerdemöglichkeit ans Bundesgericht gemäss Art. 146 DBG und § 138 StG ebenfalls relevant sind. Das Rechtsschutzinteresse besteht im Umstand, dass mit dem Rekurs ein materieller oder ideeller Nachteil vermieden werden kann, den der angefochtene Entscheid mit sich bringen würde (siehe generell zur materiellen Beschwer und zum Rechtsschutzinteresse Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 1430 ff. m.w.H. sowie speziell im Steuerrecht Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 132 N 11 ff. – nachfolgend: Handkommentar DBG).

1.2.3 Spezifisch im Steuerrecht fehlt es an einem Rechtsschutzinteresse praxisgemäss, wenn das steuerbare Einkommen oder der steuerbare Reingewinn auf Fr. 0.– festgesetzt wird. Ebenso fehlt das Rechtsschutzinteresse, wenn die Beschwerde nicht erkennbar auf die Abänderung der im Einspracheentscheid festgesetzten Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen bzw. steuerbarer Reingewinn), den Steuersatz oder die Steuerbeträge abzielt oder wenn das Begehren bereits im vorinstanzlichen Verfahren gestellt und gutgeheissen wurde bzw. dazu in Widerspruch steht (Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 140 N 23 m.w.H., nachfolgend: DBG-Kommentar; Handkommentar DBG, a.a.O., Art. 132 N 15; BGer 2C_254/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2; 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 1.3.3 und 2C_645/2011 vom 12. März 2012 E. 3.4 m.w.H.). An einem Rechtsschutzinteresse fehlt es insbesondere auch dann, wenn sich aufgrund einer Verlustrechnung eine Nullveranlagung beim Reingewinn ergibt und die Berechnung des Verlustvortrags angefochten werden soll. Die Höhe des für die Nachfolgeperiode massgebenden verbleibenden Verlustvortrags ist ausschliesslich in der

Nachfolgeperiode zu prüfen (BGE 140 I 114 E. 2.4.1; BGer 2C_973/2012 vom 4. Oktober 2013 E. 4.2 m.w.H.).

1.2.4 Da trotz der von der Rekursgegnerin in der Steuerperiode 2013 vorgenommenen und in diesem Verfahren zu überprüfenden Aufrechnungen im steuerbaren Gewinn 2013 dieser weiterhin bei Fr. 0.– verblieb, folglich die Gewinnsteuern 2013 bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer mit Fr. 0.– veranlagt wurden, fehlt es der Rekurrentin am Rechtsschutzinteresse in diesen Punkten. Bezüglich der Gewinnsteuern 2013 (Kantons- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuer) ist folglich auf die Rechtsmittel nicht einzutreten (vgl. Handkommentar DBG, a.a.O., Art. 132 N 13).

Die von der Rekurrentin für die Steuerperiode 2013 beanstandeten Aufrechnungen, bzw. der von der Rekursgegnerin für die nachfolgende Steuerperiode ermittelte (reduzierte) Verlustvortrag ist daher gewinnsteuerrechtlich in der Steuerperiode 2014 zu prüfen.

Die definitiv veranlagten Kapitalsteuern der Perioden 2013 und 2014 (Kantons- und Gemeindesteuern) in der Höhe von jeweils Fr. 100'000.– wurden von der Rekurrentin nicht beanstandet. Wie die Rekursgegnerin zu Recht anfügt, könnten diese jedoch je nach Ausgang dieses Verfahrens betroffen sein (VG act. 8, Vernehmlassung, S. 5), so zum Beispiel bei Gutheissung einer von der Rekurrentin beantragten Sekundärberichtigung. Aus diesem Grund ist je nach Ausgang des Verfahrens auch bezüglich der Kapitalsteuern der Perioden 2013 und 2014 ein Entscheid zu fällen. Darauf wird noch zurückzukommen sein.

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonaler Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm

diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen ganz oder teilweise gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2.2 Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 19 Rz. 6). Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3).

Gelangt die Behörde bzw. das Gericht zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1 mit Verweis auf die sogenannte Normentheorie in BGE 143 II 661 E. 7.2).

3.

3.1 Gegenstand der Gewinnsteuer ist bei juristischen Personen der Reingewinn (Art. 57 DBG bzw. § 58 StG). Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres plus allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 59 Abs. 1 StG). Hierzu gehören gemäss der gesetzlichen Enumeration (u.a.) auch geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 59 Abs. Ziff. 2 lit. e StG). Solche verdeckten Gewinnausschüttungen können gemäss herrschender Lehre und Praxis z.B. in Darlehen gesehen werden, die von der Gesellschaft dem Aktionär oder einer diesem nahestehenden Person gewährt und in der Folge von diesen nicht zurückbezahlt bzw. abgeschrieben werden (Handkommentar DBG, a.a.O., Art. 58 N 119 und N 138).

3.2 Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn kumulativ die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind: 1) die Gesellschaft tätigt eine Zuwendung, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten; 2) die Zuwendung erfolgt an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson; 3) die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden; 4) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (BGer 2C_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E.2.1; BGE 140 II 88 E. 4.1; Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 222).

3.3 In Anlehnung an diese Voraussetzungen muss der Rechtsgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung somit im Beteiligungsverhältnis bzw. in der "causa societatis" liegen. Eine Leistung, kausal zum Beteiligungsrecht, an den Beteiligten kann daher nur dann erfolgen, wenn ihm die Leistung gerade wegen seiner Gesellschafterstellung zukommt. Daraus ist zu folgern, dass eine Leistung an einen unabhängigen Dritten oder an eine dem Anteilshaber nicht nahestehende Person grundsätzlich nicht als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert werden kann. Die entscheidende Frage zur Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist daher, ob die in Frage stehende Leistung an den Anteilshaber oder an eine diesem nahestehende Person aus betrieblichen Gründen oder mit Rücksicht auf die Gesellschaftereigenschaft respektive das Beteiligungsverhältnis gewährt wurde, da ein beteiligungsrechtlich motivierter Teil nur vorliegen kann, wenn zwischen Leistungsempfänger und dem Anteilshaber der ausschüttenden Gesellschaft

eine besondere Beziehung, die auf dem Beteiligungsverhältnis beruht, gegeben ist. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine nahestehende Person fungiert der Beteiligte als Bindeglied zwischen der leistenden Gesellschaft und dem Nichtgesellschafter. Demzufolge muss dem Begriff der Gesellschafterstellung im Rahmen von verdeckten Gewinnausschüttungen entscheidende Bedeutung zugemessen werden (Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 217; vgl. auch BGer 2C_443/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.1).

3.4 Verdeckt sind solche Leistungen insofern, als sie buchmässig nicht offen ausgewiesen werden, sondern unter einem Aufwandstitel der Erfolgsrechnung belastet werden. Dem Beteiligten oder einer diesem nahe stehenden Person werden Leistungen erbracht, welche im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht gewährt würden (sog. Drittvergleich, Prinzip des "dealing at arm's length"). Dies kann durch eine eigentliche Ausschüttung oder eine Gewinnvorwegnahme geschehen (Handkommentar DBG, a.a.O., Art. 58 N 93 ff.; BGE 138 II 57 E. 2.2; vgl. auch § 25 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz [VStG; BGS 632.11]).

3.5 Ein Darlehen einer Aktiengesellschaft an ihren Aktionär oder an eine diesem nahestehende Person stellt dann eine dem steuerbaren Einkommen des Darlehensnehmers zuzurechnende geldwerte Leistung bzw. auf Seiten der darlehensgewährenden Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn die Gesellschaft das Darlehen nur aus dem Grund überhaupt gewährt oder es bloss deshalb in einer bestimmten Höhe und zu den konkreten Bedingungen zugestanden hat, weil der Darlehensnehmer Beteiligungsinhaber ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 3), wenn also aufgrund der nahen Stellung des Darlehensnehmers zur Gesellschaft von Drittbedingungen bzw. einem üblichen und marktgerechten Geschäftsgebaren abgewichen wird. Das Bundesgericht hat eine Anzahl Kriterien entwickelt, bei deren Vorliegen ein Aktionärsdarlehen als geldwerte Leistung zu qualifizieren ist. Das ist u.a. dann der Fall, wenn das gewährte Darlehen durch den Gesellschaftszweck nicht abgedeckt oder im Rahmen der gesamten Bilanzstruktur ungewöhnlich ist, das heisst, wenn das Darlehen durch die vorhandenen Mittel der Gesellschaft nicht abgedeckt werden kann oder es im Vergleich zu den übrigen Aktiven übermässig hoch erscheint und dann ein sog. Klumpenrisiko verursacht, weiter bei fehlender Bonität des Schuldners oder dann, wenn keine Sicherheiten und keine Rückzahlungsverpflichtungen bestehen, die Darlehenszinsen nicht bezahlt, sondern dem Darlehenskonto laufend belastet werden oder schriftliche Vereinbarungen fehlen (BGer 2C_443/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.2;

BGE 138 II 57 E. 3.2; vgl. Handkommentar DBG, a.a.O., Art. 58 N 119 f.). Wird ein Darlehen zu Konditionen gewährt, die einem Drittvergleich nicht standhalten – beispielsweise ein zinsloses Darlehen ohne Sicherheiten und schriftlichen Vertrag an eine Borgerin, welche damit ein im Aufbau begriffenes Geschäft betreiben will, dessen unternehmerische Zukunft noch unsicher ist –, liegt im Verzicht auf eine angemessene, dem hohen Risiko entsprechende Gegenleistung eine geldwerte Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung). Diese ist der Gesellschaft mittels Aufrechnung eines angemessenen Zinses aufzurechnen (BGE 138 II 57 E. 6.1 f.).

3.6 Das schweizerische Recht kennt mit Ausnahme einzelner Bestimmungen kein eigentliches Konzernrecht und behandelt jede Gesellschaft als ein rechtlich selbständiges Gebilde mit eigenen Organen, welche die Geschäfte im Interesse der besagten Gesellschaft und nicht in demjenigen des Konzerns, anderer Gesellschaften oder des sie beherrschenden Anteilsinhabers zu tätigen haben. Rechtsgeschäfte zwischen solchen Gesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden. Insbesondere ist es der Konzernleitung (bzw. dem beherrschenden Anteilsinhaber) nicht erlaubt, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne frei auf diese Gesellschaften zu verteilen (BGE 138 II 57 E. 4.1 mit Hinweisen).

3.7 Für geldwerte Leistungen zwischen Schwestergesellschaften hat dies zur Folge, dass der Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen fliesst. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre sind mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während sich der Wert der empfangenden Gesellschaft entsprechend erhöht. Eine solche geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften fusst regelmässig auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis, weshalb sich Zuwendungen an Schwestergesellschaften als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Aktionäre einerseits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen der Aktionäre an die empfangende Gesellschaft andererseits erweisen (reine Dreieckstheorie, vgl. auch BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.2). Dabei ist ebenfalls aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde. Der Beteiligungsinhaber ist somit auch für Zuwendungen der Gesellschaft zu besteuern, die einer von ihm beherrschten weiteren Gesellschaft zufließen, wenn eine geschäftsmässige Begründetheit für ein solches

Vorgehen fehlt (BGer 2C_443/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.3; BGE 138 II 57 E. 4.2 mit Hinweisen).

Bei Beteiligungen, die dem Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person angehören, postuliert die neuere Lehre ein Vorgehen nach der modifizierten Dreieckstheorie. Danach soll von der Besteuerung auf Stufe des Beteiligungsinhabers abgesehen und die geldwerte Leistung stattdessen auf Ebene der dem Beteiligungsinhaber nahestehenden Person bzw. Gesellschaft besteuert werden können. Vorausgesetzt wird indes, dass die geldwerte Leistung auf Ebene des Beteiligungsinhabers keinen Abschreibungsbedarf setzt und tatsächlich auch keine solche vorgenommen wird (Handkommentar DBG, a.a.O., Art. 58 N 142). Ob dieser Ansatz mit Bundesrecht vereinbar ist, wurde vom Bundesgericht offengelassen (BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.3). Er ist vorliegend für die Beurteilung allfälliger Aufrechnungen auf Stufe der Rekurrentin (als potentiell eine geldwerte Leistung erbringende Tochter- bzw. Schwestergesellschaft) nicht relevant.

3.8 Nach Art. 312 OR ist ein Darlehensnehmer zur Rückzahlung des Darlehens verpflichtet. Soweit der Aktionär bzw. eine weitere von ihm beherrschte Gesellschaft wie jeder aussenstehende Darlehensnehmer das von der Tochter- bzw. Schwestergesellschaft ausgerichtete Darlehen zurückerstatten muss, fehlt es an einer unentgeltlichen Zuwendung. Anders verhält es sich dann, wenn mit der Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen ist, weil ein solches nach dem Willen der Parteien nicht gewollt oder die Rückerstattung der erbrachten Leistung nicht beabsichtigt, d.h. nur simuliert ist (BGer 2C_443/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.4 und E 3.5 auch zum Nachfolgenden).

3.8.1 Ein Darlehen kann nicht bloss von Beginn weg simuliert sein, sondern es ergeben sich auch Fälle, in denen ein fehlender Rückerstattungswille nur im Nachhinein angenommen werden kann, weil die Darlehensgeberin erst in einem späteren Zeitpunkt auf ihre (bislang ernsthaft aufrechterhaltene) Forderung gegenüber dem Schuldner verzichtet. Die beiden Varianten werden in der Lehre bzw. teilweise in der Praxis mit den Begriffen der ursprünglichen und der nachträglichen Simulation bezeichnet.

3.8.2 Eine Simulation muss jedoch auf klaren Indizien beruhen. Ergibt sich für den Zeitpunkt der Darlehensgewährung noch kein aussagekräftiges Bild, so hat die Steuerbehörde zuzuwarten, bis sich diese Indizien zum eindeutigen Beweis verdichtet haben. Für eine spätere Beurteilung kann wesentlich sein, dass die Darlehensschuld

zumindest teilweise abgebaut wird. Umgekehrt ist je nachdem massgeblich, dass das Darlehen trotz (sehr) schwieriger Finanzverhältnisse des Schuldners noch (mehrmals) beträchtlich erhöht wird.

Eine erst in einem späteren Zeitpunkt als der Darlehensgewährung realisierte geldwerte Leistung liegt namentlich dann vor, wenn die Kreditgeberin im Nachhinein, um den Darlehensnehmer zu sanieren, eine vollständige Abschreibung ihrer Forderung hin- und vornimmt. In zahlreichen Fällen verdichten sich die Indizien erst dann zu einem eindeutigen Beweis, wenn der Anteilsinhaber den eindeutigen Willen äussert, die Mittel seiner Gesellschaft zu entziehen, und diese Absicht den Behörden insbesondere dadurch erkennbar wird, dass die Darlehensgeberin eben ihren bislang als gefährdete Forderung bezeichneten Kredit als wertlos geworden abschreibt. Dieser Zeitpunkt ist oft die einzige wirklich schlüssige, von aussen ersichtliche Anknüpfungsmöglichkeit, um die zu beurteilenden Rechtsgeschäfte zwischen Nahestehenden einzuschätzen (vgl. auch Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 315 ff.).

3.8.3 Für Forderungsverzichte von Tochter- bzw. Schwestergesellschaften gegenüber dem Aktionär bzw. einer (anderen) Schwestergesellschaft gelten daher die vorstehend unter Erwägung 3.7 gemachten Ausführungen zu geldwerten Leistungen analog. Sie stellen bei der verzichtenden Gesellschaft nur dann geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, wenn sie dem sogenannten Drittvergleich standhalten. Beruhen diese jedoch auf den Beziehungen zum Gesellschafter/Aktionär, gelten sie als nicht geschäftsmässig begründet und werden zum ausgewiesenen Gewinn dieser Gesellschaft hinzugerechnet (BGer 2C_443/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.3 ff. und 2P.280/2001 vom 30. April 2002 E. 2.3; Brülisauer, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 60 N 66; Kreisschreiben Nr. 32 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 23. Dezember 2010, Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Ziff. 4.1.1.3, nachfolgend: KS Nr. 32). Auch im Bereich von Sanierungsleistungen wird die Erfüllung von Drittvergleichskriterien als relevant erachtet, da deren Erbringung grundsätzlich als Sache der jeweiligen Beteiligten (Aktionäre) betrachtet wird und nicht als Sache von Tochter- bzw. Schwestergesellschaften. Relevant ist danach, ob sich die Tochter- bzw. Schwestergesellschaft durch den Forderungsverzicht in guten Treuen einen ihrer Geschäftstätigkeit zukommenden Erfolg versprechen durfte, diesen somit aus wirtschaftlichen Interessen erbrachte, beispielsweise um einen für das eigene Geschäft absolut notwendigen Zulieferer oder Kunden zu erhalten (vgl. Online-Version Zuger Steuerbuch, Ziff. 39.4; Baselbieter Steuerbuch, Band 2 – Unternehmenssteuerrecht, 57

Nr. 2, Ziff. 3.11; Felix Schalcher, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, iFF, 108, Bern 2008, S. 137).

4. Vorliegend ist die Gewinnsteuerveranlagung der Rekurrentin in der Steuerperiode 2014 strittig. Es betrifft dies zum einen den aus der Steuerperiode 2013 zu berücksichtigenden Verlustvortrag, wie er im Zusammenhang mit den im Geschäftsjahr 2013 verbuchten ausserordentlichen Aufwänden von (gerundet) total Fr. 636'917.– (drei Fälle in der Periode 2013) von der Rekurrentin geltend gemacht und von der Rekursgegnerin bestritten wird. Zum anderen sind in der Steuerperiode 2014 von der Rekursgegnerin vorgenommene Aufrechnungen von Fremdzinsaufwänden im Betrag von Fr. 15'092.– der gerichtlichen Überprüfung zuzuführen.

Die ausserordentlichen Aufwände stehen im Zusammenhang mit dem Verkauf und der Finanzierung von Gegenständen und Einbauten im Bereich eines Fitnesscenters an die F._____ holding und die H._____. Beim Fremdzinsaufwand soll es sich gemäss Rekursgegnerin um Zinsen gehandelt haben, welche im Zusammenhang mit der Finanzierung von Darlehen an Nahestehende und der Anschaffung und Weiterveräusserung der Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten gestanden haben (Begründung der Veranlagung S. 2 in Beilage 7.3 der Rekursgegnerin; Einspracheentscheid S. 11 in Beilage 1 der Rekurrentin).

Die strittigen Positionen gilt es nachfolgend der Reihe nach der gerichtlichen Überprüfung zuzuführen: Zunächst den Verzicht auf Rückzahlung eines Darlehens von Fr. 231'916.80 gegenüber der F._____ holding im Jahr 2013 (E. 5), dann den Forderungsverzicht von Fr. 180'000.– gegenüber der F._____ holding im Jahr 2013 (E. 6), ferner den Verzicht auf Restzahlung von Fr. 225'000.– gegenüber der H._____ im Jahr 2013 (E. 7) und schliesslich die von der Rekursgegnerin in der Veranlagung 2014 vorgenommene Zinsaufrechnung von Fr. 15'092.– (E. 9).

Die Gewinnsteuerveranlagung des Jahres 2013 ist im Übrigen nur betreffend die Höhe des Verlustvortrags strittig. Am materiellen Ergebnis, wonach die Rekurrentin im Jahr 2013 keine Gewinnsteuer bezahlen muss, wird der vorliegende Entscheid nichts ändern (vgl. zur entsprechenden Begründung eines Nichteintretens in E. 1.2.4 hiavor).

5.

5.1 Bevor mit der Untersuchung des Rückzahlungsverzichts von Fr. 231'916.80 gegenüber der F. _____ holding begonnen werden kann, ist vorab auch im Hinblick auf die spätere Beurteilung des Forderungsverzichts von Fr. 180'000.– gegenüber der F. _____ holding festzuhalten, dass die Rekurrentin unbestritten eine 100 %ige Tochtergesellschaft der F. _____ holding ist. Bei den Transaktionen zwischen diesen beiden Gesellschaften handelt es sich folglich steuerrechtlich um solche zwischen verbundenen Unternehmen, d.h. zwischen Gesellschaft (Rekurrentin) und deren Aktionärin bzw. Muttergesellschaft (F. _____ holding).

5.2 Mit Vereinbarung vom 6. Dezember 2013 (Beilage 5.4 der Rekursgegnerin) verzichtete die Rekursgegnerin gegenüber der F. _____ holding gänzlich auf die Rückzahlung des der F. _____ holding auf Basis des Darlehensvertrags (Rahmenvertrag) vom 31.11.2011 im Umfang von Fr. 231'916.80 gewährten Darlehens. Dieser Darlehensverzicht erfolge aufgrund der wirtschaftlichen Situation der F. _____ holding (Ziff. III. der Vereinbarung), für welche grundsätzlich Sanierungsmassnahmen als nötig erachtet wurden (Ziff. VII. der Vereinbarung). Ziffer VI. der Vereinbarung enthält eine Besserungsklausel, aufgrund welcher die Rückzahlung der erlassenen Darlehensschuld durch die F. _____ holding innert 10 Jahren via einem 50 %igen Anteil der Rekurrentin am Unternehmensgewinn vorgesehen wurde. Gleichzeitig wurde festgehalten, dass mittelfristig mit keinen Gewinnen bei der F. _____ holding zu rechnen sei (Ziff. VII. der Vereinbarung). Dieser Forderungsverzicht wurde von der Rekurrentin unter dem Titel "Verzicht gemäss Vereinbarung vom 6.12.2013" in der Erfolgsrechnung 2013 als Aufwand verbucht (Kontoblatt in Beilage 5.2 der Rekursgegnerin).

5.2.1 Aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung und der durch die Rekurrentin vorgenommenen Verbuchung in der Jahresrechnung 2013 handelt es sich bei diesem Forderungsverzicht unzweifelhaft um eine von der Rekursgegnerin gegenüber ihrer Muttergesellschaft (F. _____ holding) erbrachte Sanierungsleistung im Sinne der vorstehenden, steuerrechtlichen Erwägungen. Als solche gilt der dadurch bei der Rekurrentin als Tochtergesellschaft der F. _____ holding verursachte Aufwand als geschäftsmässig begründet, wenn der Forderungsverzicht dem Drittvergleich standzuhalten vermag. Hierbei wird in der Praxis entsprechend den vorstehenden Ausführungen verlangt, dass sich die Rekurrentin durch den Forderungsverzicht in guten Treuen einen ihrer Geschäftstätigkeit zukommenden Erfolg versprechen durfte, diesen somit aus ihrem eigenen wirtschaftlichen Interesse erbrachte. Als Voraussetzung einer

steuerrechtlich anerkannten Sanierung muss sodann seitens der F._____ holding (als der zu sanierenden Muttergesellschaft) eine echte Unterbilanz vorliegen, welche durch den Forderungsverzicht beseitigt oder reduziert wird. Eine echte Unterbilanz liegt vor, wenn Verluste bestehen und die Kapitalgesellschaft (F._____ holding) über keine offenen und/oder stille Reserven verfügt, über welche die ausgewiesenen Verluste ausgebucht werden können (vgl. KS Nr. 32, a.a.O., Ziff. 3.1. lit. a und d).

5.2.2 Aufgrund dem von der Rekurrentin zu den Akten gegebenen Bilanzauszug der F._____ holding betrug deren Eigenkapital per 31. Dezember 2014 Fr. 33'137.46 und per 31. Dezember 2015 Fr. 57'014.41 (Beilage 3 der Rekurrentin), bei einem Aktienkapital von Fr. 100'000.–. Das Aktienkapital war somit auch nach erfolgtem Forderungsverzicht durch die Rekurrentin nicht gedeckt, sodass bei der F._____ holding weiterhin nicht lediglich eine Unterbilanz, sondern ein (teilweiser) Kapitalverlust fortbestand.

Den eingereichten Jahresrechnungen der Rekurrentin kann entnommen werden, dass, bei einem Aktienkapital von Fr. 100'000.–, deren Eigenkapital per 31. Dezember 2012 Fr. 153'602.30 betrug und per 31. Dezember 2013, nach Gewährung des hier zu beurteilenden Forderungsverzichts, negativ war und mit Fr. –509'935.45 ausgewiesen wurde (Bilanz Abschluss 2013 in Beilage 1.2 der Rekursgegnerin).

Der mit der F._____ holding im Dezember 2013 vereinbarte Forderungsverzicht über Fr. 231'916.80 vergrösserte somit einerseits bei der Rekurrentin den im Laufe von 2013 eingetretenen Kapitalverlust noch weiter und führte andererseits auf Seite der F._____ holding nicht zu deren erfolgreichen Sanierung mit Beseitigung des (teilweisen) Kapitalverlusts. Dieses Bild entspricht der von der Rekurrentin selber gemachten Aussage, wonach die Rekurrentin und die F._____ holding seit der "Episode" Fitnesscenter überschuldet gewesen seien (Rekurs S. 4, fünftes Bullet).

Bei dieser Ausgangslage ist augenfällig, dass mit dem Forderungsverzicht in keiner Art und Weise von einer Sanierungsleistung der Rekurrentin gegenüber ihrer Muttergesellschaft F._____ holding gesprochen werden kann, die dem Drittvergleich standhält. Der Forderungsverzicht mag wohl im Interesse der F._____ holding oder deren Aktionär (S._____) gelegen haben, doch ist für die Rekurrentin selber kein nachvollziehbarer wirtschaftlicher Grund für eine derartige Handlungsweise ersichtlich, welche sie ihrerseits im Laufe des Geschäftsjahres 2013 in eine substanzielle Kapitalverlustzone führte.

An dieser Beurteilung vermag auch die zwischen den Vertragsparteien vereinbarte, und von der Rekurrentin ins Feld geführte Besserungsklausel nichts zu ändern, denn diese erwähnt explizit, dass mittelfristig keine Gewinne bei der F. _____ holding zu erwarten waren (Ziff. VII. der Vereinbarung). Eine absehbare Sanierung mit der realistischen Möglichkeit der Rückzahlung der erlassenen Forderung zeichnete sich daher für die Rekurrentin nicht ab. Die vereinbarte Besserungsklausel vermag daher nicht darzutun, dass sie einen unabhängigen Dritten bewogen hätte, sich seinerseits durch die Erbringung des hier zu beurteilenden Forderungsverzichts in eine Kapitalverlustzone zu manövrieren bzw. selber zum Sanierungsfall werden zu lassen.

Der von der Rekurrentin erbrachten Sanierungsleistung fehlt es folglich an einer dem Drittvergleich standhaltenden adäquaten Gegenleistung der F. _____ holding. Mit dem Forderungsverzicht in der Höhe von Fr. 231'916.80 (bei Netto-Aktiven der Rekurrentin von Fr. 153'602.30 per 31. Dezember 2012, vgl. Bilanz 2013 in Beilage 1.2 der Rekursgegnern) stehen hier sodann Leistung (der Rekurrentin) und Gegenleistung (der F. _____ holding) in einem derartigen Missverhältnis zueinander, dass die Gesellschaftsorgane den aus dem Forderungsverzicht resultierenden Vorteil für die F. _____ holding hätten erkennen können. Als bereicherte Aktionärin gilt denn auch die F. _____ holding als direkte Muttergesellschaft der Rekurrentin, weshalb der Einwand der Rekurrentin, für die Annahme einer geldwerten Leistung fehle es an der Bereicherung von S. _____ (Rekurs S. 4, Ziff. 1, siebtes Bullet), hier nicht zu hören ist.

Es ergibt sich daher, dass der von der Rekurrentin gemäss Vereinbarung vom 6. Dezember 2013 (Beilage 5.4 der Rekursgegnerin) geleistete Forderungsverzicht im Betrag von Fr. 231'916.80 nicht in deren eigenem wirtschaftlichen Interesse erfolgte, sondern vielmehr aufgrund der Gesellschafterstellung der F. _____ holding als Muttergesellschaft der Rekurrentin. Der Forderungsverzicht gilt daher als nicht geschäftsmässig begründet und ist im Umfang von Fr. 231'916.80 dem in der Jahresrechnung 2013 ausgewiesenen Gewinn zuzurechnen (vgl. E. 3.8.3 vorstehend).

5.2.3 Einer Aufrechnung des Forderungsverzichts im Umfang von Fr. 231'916.80 im steuerbaren Gewinn 2013 scheint auch die Rekurrentin selber nicht entgegenzustehen, folgert sie doch in der Begründung zu ihrem Rekurs, und damit abweichend zum dritten Rekursantrag, dass diese gewinnsteuerlich nicht zu beanstanden sei. Da die Forderung der Rekurrentin jedoch bereits in der Folgeperiode (2015) durch die F. _____ holding

zurückbezahlt worden sei, sei die vorgenommene Forderungsabschreibung steuerrechtlich als geschäftsmässig nicht begründete Wertberichtigung auf einem Darlehen anzusehen, was auch dem klaren Willen der Parteien entspreche. Entsprechend sei die gewinnsteuerliche Aufrechnung im Umfang von Fr. 231'916.80 bei der Rekurrentin als versteuerte Reserve im Kapital in den Steuerperioden 2013 und 2014 zu führen (Rekurs S. 6, Abschnitt 5). Gemäss den weiteren Ausführungen der Rekurrentin sei die Rückzahlung dieses Darlehens erfolgt, indem die F._____ holding im Jahr 2015 eine Darlehensschuld der Rekurrentin gegenüber der Glarner Kantonalbank (nachfolgend: GKB) im Betrag von Fr. 422'000.– übernommen habe (Rekurs S. 4, Ziff. 1, Bullet 3, 4 und 8). Zum Beweis der erfolgten Darlehensrückzahlung durch die F._____ holding verweist die Rekurrentin auf die von ihr eingereichten Beilagen 2, 3 und 4. Es ist zu prüfen, wie es sich mit dieser Begründung verhält.

5.2.3.1 Bei Beilage 2 der Rekurrentin handelt es sich um einen Rahmenkreditvertrag zwischen der GKB und der F._____ holding vom 31. August 2015. Danach gewährte die GKB der F._____ holding einen Rahmenkredit von Fr. 400'000.– für den Erwerb einer Forderung der GKB gegenüber der Rekurrentin von Fr. 421'490.20. Das von der Rekurrentin zu den Akten gereichte Exemplar des Rahmenkreditvertrags trägt zwar die Unterschrift der GKB, nicht jedoch diejenige der F._____ holding oder des als Solidarbürge auftretenden S._____, was schon die Rekursgegnerin in der Vernehmlassung (S. 8, 2. Abschnitt) bemängelte. Diesem Dokument kommt daher auch für das Gericht nur limitierter Beweiswert zu.

5.2.3.2 Bei den von der Rekurrentin eingereichten Beilagen 3 und 4 handelt es sich um Auszüge aus den Bilanzen 2015 der F._____ holding (Beilage 3) und der Rekurrentin (Beilage 4). In den Bilanzauszügen werden der Bestand der Forderungen der GKB gegenüber der F._____ holding von Fr. 396'998.15 und der F._____ holding gegenüber der Rekurrentin von Fr. 424'976.95 ausgewiesen.

5.2.3.3 Inwiefern es hier zu einer Darlehensrückzahlung an die Rekurrentin bzw. einer Forderungsverrechnung zwischen der Rekurrentin und der F._____ holding kam, kann den eingereichten Dokumenten nicht entnommen werden. Dies ist vorliegend auch gar nicht relevant. Denn selbst wenn es hier zu einer Forderungsverrechnung zwischen der Rekurrentin und der F._____ holding gekommen sein sollte, worin die Rekurrentin offenbar eine "Darlehensrückzahlung" erblicken will, stellte dies für die Rekurrentin keine erfolgswirksame Rückzahlung des in 2013 sanierungshalber erlassenen Darlehens von

Fr. 231'916.80 dar. Eine solche hätte nur dadurch erreicht werden können, wenn die F._____ holding in 2015 ihrerseits auf die (von der GKB erworbene) Forderung gegenüber der Rekurrentin im Umfang von Fr. 231'916.80 verzichtet hätte, die Rekurrentin somit in diesem Umfang auch wieder bereichert worden wäre. Dies lässt sich den eingereichten Akten und den Aussagen der Rekurrentin jedoch nicht entnehmen. Die Rekurrentin macht hier eine steuermindernde Tatsache geltend, wofür sie die Beweislast trägt (vgl. E. 2.2). Da sie den Beweis für ihre Behauptung, das Darlehen sei 2015 zurückbezahlt worden, schuldig geblieben ist, kann ihr Einwand nicht gehört werden. Die fraglichen Fr. 231'916.80 können daher in den Steuerbilanzen 2013 und 2014 nicht als versteuerte Kapitalreserven geführt werden.

5.3 Sollte es hingegen in 2015 oder nachfolgenden Perioden für die Rekurrentin tatsächlich zu erfolgswirksamen Rückzahlungen des sanierungshalber erlassenen Darlehens durch die F._____ holding gekommen sein oder noch kommen, stellt sich die Frage der gewinnsteuerlichen Behandlung auf Stufe der Rekurrentin. Wie die Rekursgegnerin richtig bemerkt, wäre diese steuerrechtliche Beurteilung im Jahr der Darlehensrückzahlung vorzunehmen (Vernehmlassung S. 8, 2. Abschnitt).

Wie vorstehend festgestellt wurde (E. 5.2.2), mag der von der Rekurrentin gewährte Forderungsverzicht über Fr. 231'916.80 dem Drittvergleich nicht standzuhalten, womit er dem steuerbaren Gewinn 2013 der Rekurrentin zuzurechnen ist. Er gilt folglich auf Stufe der F._____ holding als unechter, d.h. erfolgsneutraler Sanierungsertrag (KS Nr. 32, a.a.O., Ziff. 4.1.1.1 lit. b), mit der Konsequenz, dass auch ein späteres Wiederaufleben der Schuld als Folge einer Darlehensrückzahlung bei dieser erfolgsneutral erfolgen und keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen würde (Brülisauer, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 60 N 62; KS Nr. 32, a.a.O., Ziff. 4.2.2.1 lit. a e contrario).

Was auf Stufe der die Sanierungsleistung erhaltenden Gesellschaft (F._____ holding) gilt, muss konsequenter Weise auch auf Stufe der die Sanierungsleistung erbringenden Gesellschaft (Rekurrentin) gelten. Der in der Periode 2013 als geldwerte Leistung dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn aufgerechnete Forderungsverzicht darf im Zeitpunkt einer allfälligen Darlehensrückzahlung nicht noch einmal bei der Rekurrentin zur Gewinnbesteuerung kommen. Die Darlehensrückzahlung würde daher in der Steuerbilanz der Rekurrentin einen erfolgsneutralen Geschäftsfall darstellen. Der in der Steuerperiode 2013 handelsrechtlich erfolgswirksam verbuchte, gewinnsteuerrechtlich jedoch dem Gewinn aufgerechnete Forderungsverzicht wäre daher im Jahr einer allfälligen

Darlehensrückzahlung bei der Rekurrentin analog einer versteuerten stillen Reserve zu behandeln (vgl. auch Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 273).

5.4 Der im Rekursantrag 2 gestellte Antrag auf Vornahme einer Gegenberichtigung bezieht sich gemäss Rekursbegründung nicht auf den hier zu beurteilenden Forderungsverzicht von Fr. 231'916.80 (vgl. Rekurs S. 7, 8 und 12), so dass an dieser Stelle nicht weiter darauf einzutreten ist.

5.5 Zusammenfassend ergibt sich das Folgende: Der in 2013 gegenüber der F._____ holding sanierungshalber erfolgte Forderungsverzicht über Fr. 231'916.80 hält dem Drittvergleich nicht stand. Der entsprechend verbuchte Aufwand ist daher nicht geschäftsmässig begründet und als geldwerte Leistung dem steuerbaren Gewinn 2013 der Rekurrentin aufzurechnen. Der diesbezügliche Antrag der Rekurrentin ist daher abzuweisen.

Diese in der Steuerperiode 2013 erfolgte Aufrechnung gilt als versteuerte Reserve, die in Folgeperioden mit allfälligen handelsrechtlich erfolgswirksam verbuchten Rückzahlungen des erlassenen Darlehens (gewinnsteuerneutral) zu verrechnen wäre.

6. Mit Vereinbarung vom 7. April 2014 (Beilage 5.3 der Rekursgegnerin) erklärte die Rekurrentin gegenüber der F._____ holding sodann einen Forderungsverzicht nach Art. 115 OR (mit Besserungsklausel) im Umfang von Fr. 180'000.–, wirksam per 31. Dezember 2013. Dieser Darlehensverzicht erfolgte gemäss der Vereinbarung aufgrund der fehlenden Einbringlichkeit und Werthaltigkeit der Kaufsache sowie der derzeit schwierigen Situation der F._____ holding (Ziff. 2 der Vereinbarung). Ziffer 4 enthält eine Besserungsklausel, aufgrund welcher die Rückzahlung der erlassenen Darlehensschuld durch die F._____ holding innert 10 Jahren via einem 50 %igen Anteil der Rekurrentin am Unternehmensgewinn vorgesehen wurde. In der Folge wurde das bei der Rekurrentin geführte Kontokorrent "F._____ Holding AG" (Kontoblatt 2013 2241 zum Kontokorrent der F._____ holding in Beilage 12.2, S. 2 der Rekursgegnerin) entsprechend belastet und unter dem Titel "Abschreibung Geräte" in der Erfolgsrechnung 2013 als Aufwand verbucht (Kontoblatt 2013 8219 in Beilage 5.2 der Rekursgegnerin).

6.1 Die Rekurrentin begründet diesen Forderungsverzicht mit drei Argumenten. Zunächst stellt sie ihn sinngemäss als Sanierungsmassnahme für die F._____ holding hin (Rekurs, S. 7 oben). Sodann bringt sie vor, es handle sich um eine Kaufpreisreduktion

für die von der Rekurrentin an die F._____ holding zum überbeuerten Preis von Fr. 200'000.– verkauften Fitnessgeräte und Einrichtungen. Dies sei anhand von zwei Vergleichstransaktionen erst im Nachhinein deutlich geworden (Rekurs, S. 6 unten und 7 oben). Zur Rechtfertigung der Kaufpreisminderung verweist die Rekurrentin drittens auch auf die Artikel 23, 24 und 678 OR, welche handelsrechtlich eine Anpassung zwingend erforderten (Rekurs, S. 7 Abschnitt 7).

6.2 Die von der Rekurrentin vorgebrachte Argumentation mit Blick auf die von ihr angerufenen OR-Artikel vermag nicht zu überzeugen. Aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung dieser Vereinbarung, unter expliziter Berufung auf Art. 115 OR (Aufhebung einer Forderung durch Übereinkunft), handelt es sich unzweifelhaft um einen Forderungsverzicht und nicht um eine Vereinbarung im Zusammenhang mit Mängeln des Vertragsabschlusses (Art. 23 und 24 OR). Auch eine Rückerstattungspflicht der Rekurrentin aufgrund von Art. 678 OR lässt sich aufgrund deren Vorbringen in keiner Weise schlüssig erkennen. Die anderweitige Argumentation der Rekurrentin und der zu Grunde liegende Kaufvertrag über die Fitnessgeräte und Einrichtungen vom Dezember 2010 (Beilage 6.2 der Rekursgegnerin) lassen viel eher Gegenteiliges vermuten. So wird von der Rekurrentin ausgeführt, dass der Verkauf der Fitnessgeräte Ende 2010 aufgrund der damals vorhandenen Fakten unter den Vertragsparteien nach bestem Wissen und Gewissen erfolgt sei (Rekurs S. 6 letzter Abschnitt). Sodann soll es sich bei Verkaufspreisen von Fitnessgeräten um einen Fall mit überschaubarer Komplexität handeln, da es sich bei diesen um Massenprodukte mit eruierten Marktpreisen handle (Rekurs S. 8, letzter Abschnitt). In Übereinstimmung mit diesen Aussagen stellten die Parteien im Kaufvertrag vom Dezember 2010 denn auch fest, dass sich der "Vertragsgegenstand" in "gutem Zustand" befand (Kaufvertrag Ziff. II.II in Beilage 6.2 der Rekursgegnerin). Bei dieser Sachlage drängte sich eine Preisminderungspflicht der Rekurrentin gemäss den von dieser angerufenen Artikeln des OR nicht auf und ihrer entsprechenden Argumentation ist nicht zu folgen.

6.3 Zur Begründung der Geschäftsmässigkeit des durch den Forderungsverzicht entstandenen Aufwands über Fr. 180'000.– beruft sich die Rekurrentin im Weiteren auf zwei Vergleichshandänderungen, mit welchen belegt werde, dass die Fitnessgeräte und Einrichtungen um Fr. 180'000.– überbeuert an die F._____ holding verkauft worden seien.

6.3.1 Zum einen bezieht sich die Rekurrentin auf den Erwerb einer ganzen Centerinfrastruktur in 2012 für rund Fr. 23'000.–. Sie beruft sich bei diesem Vergleichspreis auf die Beilage 4 der Rekurrentin (Rekurs S. 6, in fine), bei welcher es sich allerdings um einen Bilanzauszug der Rekurrentin per 31. Dezember 2015 handelt (vgl. auch Rekurs S. 4, in fine). Diesem können keine Angaben zum geltend gemachten Vergleichspreis entnommen werden. Es dürfte sich beim von der Rekurrentin angerufenen Dokument jedoch um die Rechnung der U._____ AG vom 30. Juni 2012 handeln, gemäss welcher die Rekurrentin Fitnessgeräte aus der "Konkursmasse P._____ AG gem. Retentionsliste" zum Preis von Fr. 23'681.10 erwarb. Dieses Dokument liegt als Beilage 8.4 der Rekursgegnerin bei den Akten. Die Rekurrentin liess es allerdings vermissen, sowohl im Veranlagungs-, Einsprache- als auch im Rekursverfahren Spezifikationen zu diesen Gegenständen beizubringen, wie zum Beispiel die in der Rechnung genannte Retentionsliste. Damit ist es dem Gericht verwehrt, die beiden Kaufvorgänge miteinander zu vergleichen. Insbesondere lässt sich nicht feststellen, inwieweit die an die F._____ holding verkauften Fitnessgeräte und Einrichtungen (gemäss Inventarliste in Beilage 12.1 der Rekursgegnerin) nach Art und Umfang denjenigen der 2012 aus der Konkursmasse der P._____ AG entsprechen. Die Rekurrentin, die hier eine steuermindernde Tatsache geltend macht, hat die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen. Sie kann daher aus dem von ihr angerufenen Vergleichspreis nichts für sich ableiten.

6.3.2 Zum anderen beruft sich die Rekurrentin auf eine Verkaufstransaktion von Ende 2013, mit welcher die in diesem Verfahren thematisierten Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten nach zähen Verhandlungen als Gesamtpaket an einen unabhängigen Dritten zum Preis von Fr. 180'000.– hätten veräussert werden können. Sie verweist in diesem Zusammenhang auf die Beilage 5 der Rekurrentin (vgl. Rekurs S. 7, erster Abschnitt), bei welchem es sich um einen Handelsregisterauszug der H._____ handelt (vgl. auch Rekurs S. 5). Diese Beilage enthält somit keine Angaben zum geltend gemachten Vergleichspreis. Beim von der Rekurrentin angerufenen Dokument dürfte es sich jedoch um die Vereinbarung "Kaufvertrag / Übernahme des Mietvertrages" zwischen der F._____ holding (Verkäuferin) und der I._____ (bzw. damals J._____ AG – Käuferin) handeln. Dieses liegt als Beilage 8.5 der Rekursgegnerin bei den Akten. Der fragliche Vertrag datiert vom 22. August 2014 und sieht den Übergang von Nutzen und Gefahr an den Vertragsgegenständen rückwirkend per 1. Januar 2014 vor (Ziff. 3 Absatz 2). Er wurde von S._____ für die F._____ holding und von O._____ für die I._____ unterzeichnet.

6.3.3 Zum besseren Verständnis seien an dieser Stelle nochmals die Vorgänge chronologisch zusammengefasst, die sich im Vorfeld des Verkaufs an die I. _____ abspielten. Im Oktober 2010 übernahm die Rekurrentin Fitnessgeräte und Einrichtungen sowie die Mietereinbauten der Gewerberäume ____ in ____ (GL) im Betrag von Fr. 690'000.– (fortan: "Gesamtpaket"). Ab November 2010 gehen die Mietereinbauten einerseits und die Fitnessgeräte sowie Einrichtungen andererseits eigentümerrechtlich verschiedene Wege. Die Fitnessgeräte und Einrichtungen verkaufte die Rekurrentin im Dezember 2010 zum Preis von Fr. 200'000.– an ihre Mutter F. _____ holding. Die Mietereinbauten verkaufte sie im November 2010 weiter an ihre Halb-Schwestergesellschaft H. _____ zum Preis von Fr. 550'000.–. Am 5. Januar 2014 verkaufte die H. _____ diese Mietereinbauten an ihre 50 %-Aktionärin F. _____ holding zum Preis von Fr. 250'000.– weiter. Das "Gesamtpaket" gehörte ab 5. Januar 2014 somit der F. _____ holding. Am 22. August 2014 verkaufte die F. _____ holding das "Gesamtpaket" der I. _____ zum Preis von Fr. 180'000.– mit einem rückwirkenden Übergang von Nutzen und Gefahr auf den 1. Januar 2014. Die Käuferin, die I. _____, stand bis zum 31. Dezember 2011 im Eigentum der F. _____ holding. Am 2. Januar 2012 kaufte S. _____ sämtliche Aktien der I. _____ der ihm gehörenden F. _____ holding ab und zahlte dafür Fr. 100'000.–. Am 28. November 2013 verkaufte S. _____ die Aktien I. _____ weiter an die L. _____ zum Preis von Fr. 790'000.–. In diesem Aktienkaufvertrag sicherte die F. _____ holding der neuen Eigentümerin zu, dass sie ihr die Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten (also das "Gesamtpaket") für maximal Fr. 180'000.– verkaufen werde (Beilage 8 der Rekurrentin, S. 5, Ziffer 6.3.e).

6.3.4 Betreffend Aussagekraft des hier vorgebrachten Vergleichspreises von Fr. 180'000.– für das "Gesamtpaket" fällt auf, dass S. _____ diesen Betrag im Sinne eines maximalen Veräusserungspreises der L. _____ im November 2013 vertraglich zusicherte. Das heisst, er verpflichtete die ihm gehörende F. _____ holding dazu, die Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten zu maximal Fr. 180'000.– verkaufen zu können. Zu diesem Zeitpunkt war die F. _____ holding allerdings noch nicht Eigentümerin der Mietereinbauten. Erst im Januar 2014 kaufte sie der H. _____ die Mietereinbauten ab, wobei S. _____ die F. _____ holding veranlasste, der H. _____ dafür einen Preis von Fr. 250'000.– zu bezahlen (Kaufvertrag zum Mietereinbau zwischen der F. _____ holding als Käuferin und der H. _____ als Verkäuferin in Beilage 12.9 der Rekursgegnerin). Als Verwaltungsrat der F. _____

holding liess S. _____ diese ihm gehörende Gesellschaft folglich offenkundig in einen (zusätzlichen) Verlust von Fr. 70'000.– laufen (Fr. 250'000.– minus Fr. 180'000.–), wodurch bei dieser der Sanierungsbedarf zusätzlich erhöht wurde. Inwiefern hier S. _____ im wirtschaftlichen Interesse der F. _____ holding gehandelt haben soll, ist nur schwer nachvollziehbar. Es ist bei dieser Sachlage daher fraglich, inwiefern dem Verkaufspreis für das "Gesamtpaket" (Fr. 180'000.–) die Qualität eines Drittvergleichspreises zukommen kann, und in diesem Zusammenhang ganz generell, ob die von S. _____ beherrschten Gesellschaften bei der Verkaufspreisgestaltung der transferierten Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten tatsächlich im eigenen wirtschaftlichen Interesse oder primär in demjenigen ihrer Aktionäre (F. _____ holding) bzw. der an diesen wirtschaftlich berechtigten Personen (S. _____, T. _____) gehandelt haben.

6.3.5 Inwiefern der Verkaufspreis von Fr. 180'000.– für das "Gesamtpaket" vorliegend als Drittvergleichspreis taugt, hängt daher, und entgegen der Meinung der Rekurrentin, sehr wohl von der Preisgestaltung des zeitnah ebenfalls vorgenommenen Verkaufs der Aktien der I. _____ von S. _____ an die L. _____ ab. Denn es lässt sich nicht von vornherein ausschliessen, dass Teile des Kaufpreises für das "Gesamtpaket" nicht der F. _____ holding direkt, sondern über den von der L. _____ für den Erwerb der Aktien I. _____ an S. _____ bezahlten Preis (Fr. 790'000.–) abgegolten wurden. Ob diese Vermutung zutrifft, hängt massgich davon ab, ob der von S. _____ aus dem Verkauf der Aktien I. _____ realisierte Verkaufserlös (Fr. 790'000.–) dem Unternehmenswert der I. _____ gerecht wird oder als überzahlt zu betrachten ist.

6.3.5.1 Mit Akten- und Informationsaufgabe vom 12. Dezember 2019 bat das Gericht die Rekurrentin anzugeben, wie der Verkaufspreis der Aktien I. _____ von Fr. 790'000.– ermittelt bzw. berechnet worden war. Wie schon in der Replik lässt sich die Rekurrentin im Wesentlichen dahingehend vernehmen, es sei nicht im Einflussbereich des Verkäufers S. _____, aus welchen Überlegungen ein Käufer bereit sei, einen Goodwill, verstanden als Differenz zwischen dem Eigenkapital einer Gesellschaft und dem Kaufpreis, für ein Aktienpaket und das damit verkörperte Unternehmen zu bezahlen.

Diese Erklärung der Rekurrentin, wie zwischen zwei Vertragsparteien der Verkaufspreis einer Unternehmung bestimmt wird, vermag nicht zu überzeugen. Im normalen Geschäftsverkehr ist es vielmehr üblich, dass sowohl Verkäufer wie auch Käufer sich konkrete Überlegungen machen, wie der Preis eines zu transferierenden Unternehmens

und damit dessen Aktien bewertet bzw. berechnet werden sollen. Inwiefern sie dabei in den Vertragsverhandlungen letztlich durchdringen, bleibt selbstverständlich eine andere Frage. Dass vorliegend daher die Verkaufspreisgestaltung, d.h. eine Unternehmensbewertung der I. _____, alleine durch die Aktienkäuferin L. _____ vorgenommen worden sein soll, ohne dass dabei die Verkäuferschaft (S. _____) auf die Ermittlung und Berechnung dieses Preises Einfluss genommen hätte, ist für das Gericht nicht glaubhaft.

Da die Rekurrentin keine weiterführenden Informationen zum Zustandekommen des Verkaufspreises für die Aktien I. _____ bzw. deren Unternehmenswert per Ende 2013 beigebracht hat, muss das Gericht dessen Plausibilisierung auf andere Weise vornehmen.

6.3.5.2 Es lässt sich hierbei aktenkundig feststellen, dass die Aktien I. _____ mit "Vereinbarung über den Verkauf der Aktienanteile" am 2. Januar 2012 mit Wirkung per 1. Januar 2012 von der F. _____ holding an deren Aktionär, S. _____, zum Substanzwert von Fr. 100'000.–, veräussert wurden. Der Substanzwert wurde dem Nominalwert gleichgesetzt und sollte gemäss Vertrag den Unternehmenswert der sich im Aufbau befindenden I. _____ wiedergeben. Der Vertrag wurde in Doppelvertretung von S. _____ unterzeichnet (Vereinbarung über den Verkauf von Aktienanteile in Beilage 10 der Rekurrentin).

Mit Aktienkaufvertrag vom 28. November 2013 (Beilage 8 der Rekurrentin) veräusserte S. _____ die Aktien I. _____ nach knapp zwei Jahren weiter an die L. _____ zum Preis von Fr. 790'000.–. Aus diesem Aktienverkauf realisierte S. _____ somit einen Kapitalgewinn, der rund Fr. 690'000.– betragen haben dürfte (vgl. auch Beilage 13, Seite 1 der Rekursgegnerin; an der Besprechung vom 2. Februar 2018 bestätigte S. _____ gegenüber der Rekursgegnerin, bei dieser Transaktion einen Kapitalgewinn erzielt zu haben).

Gemäss den im Rekursverfahren eingereichten Jahresabschlüssen der I. _____ per Ende 2011 und Ende 2013 (Beilagen 11 und 9 der Rekurrentin) wies diese unter der Position Betriebsergebnis 2/EBIT (vor ausserordentlichen Ertrags- und Aufwandpositionen) folgende Resultate aus: Fr. –89'166.27 in 2011, Fr. –399'918.19 in 2012 und Fr. 17'865.93 in 2013. Die per Bilanzstichtag (31. Dezember) ausgewiesenen Eigenkapitalien betragen, bei einem Aktienkapital von Fr. 100'000.–, Fr. –38'794.35 für 2011, Fr. 18'440.79 für 2012 und Fr. 24'906.99 für 2013. Die Gesellschaft befand sich

somit über diese Perioden in einer Situation der Überschuldung (2011) bzw. des Kapitalverlusts, mit weniger als 50 % Deckung des Aktienkapitals. Aufgrund der bilanzierten Aktiven und Passiven und in Anlehnung an die von der Rekurrentin zur Werthaltigkeit von Mobilien und Einrichtungen von Fitnesscentern im Rekurs gemachten Ausführungen ist nicht davon auszugehen, dass den Bilanzpositionen relevante stille Reserven inhärent wären. Ein nach kaufmännischen Grundsätzen vorgehender Investor hätte daher dem Eigenkapital der I. _____, d.h. deren Substanz, keine wesentliche Bedeutung zugemessen, sondern den Unternehmenswert der I. _____ vorrangig aus deren Ertragswert hergeleitet.

Wollte man zur Ermittlung eines möglichen Ertragswerts der I. _____ auf das durchschnittliche Jahresergebnis 2/EBIT (vor ausserordentlichen Ertrags- und Aufwandpositionen) der Perioden 2011 bis 2013 abstellen, resultierte offensichtlich ein negatives EBIT, mit der Folge, dass dem Unternehmen kein (oder ein negativer) Ertragswert zugemessen worden wäre. Will man einzig das positive EBIT aus 2013 berücksichtigen (Fr. 17'865.93), hätte dieses mit einem Zinsfuss von 2,26 % ($17'865 : 790'000 \times 100$) kapitalisiert werden müssen, um für die I. _____ auf einen Unternehmenswert von Fr. 790'000.– zu gelangen.

6.3.5.3 Für das Gericht ist unzweifelhaft, dass ein nach am freien Markt üblichen Bewertungsgrundsätzen agierender Investor keinesfalls einen Kapitalisierungszinssatz von lediglich 2,26 % angewendet hätte, um den Ertragswert eines sich im Aufbau befindenden Fitnesscenters mit ungedecktem Aktienkapital zu ermitteln. Dieser Zinssatz weicht denn auch substantziell ab von dem durch die Eidgenössische Steuerverwaltung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer per Ende 2013 publizierten Kapitalisierungszinsfuss von 8 % (ESTV-Kursliste Band 1, 31.12.2013, S. 2 unter "Bemerkungen"). Der Kapitalisierungszinsfuss der ESTV setzt sich zusammen aus den zwei Komponenten Basiszinssatz und einer festen Risikoprämie von 7 % (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer in Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008, Rz. 10 – nachfolgend: KS Nr. 28). Wendete man den Kapitalisierungszinssatz von 8 % nicht auf Durchschnittswerte an, sondern auf das einzig in 2013 erzielte positive EBIT, ergäbe sich für die I. _____ ein Ertragswert von rund Fr. 223'000.– ($Fr. 17'865.– : 8 \%$). Dabei ist zu beachten, dass der Ertragswert in jenem Jahr richtigerweise sogar noch tiefer wäre. Denn ausserhalb von Bewertungen für die Vermögenssteuer werden zur Eruierung des Marktwerts einer Unternehmung dem Kapitalisierungszinssatz üblicherweise weitere Komponenten hinzugefügt, so z.B. ein

Zuschlag für kleine Unternehmen, ein Illiquiditätszuschlag etc., was sich ertragswertmindernd auswirkt (vgl. "Unternehmenswert: Die Ertragswertmethode" auf dem KMU-Portal für kleine und mittlere Unternehmen der Schweizerischen Eidgenossenschaft unter www.admin.ch).

Den eingereichten Jahresrechnungen kann sodann entnommen werden, dass sich die Ertragslage der I. _____ seit dem Zeitpunkt des Aktienerwerbs durch S. _____ (1. Januar 2012) bis zum Weiterverkauf dieser Aktien an die L. _____ (28. November 2013) zwar leicht verbessert hat – sie konnte sich aus der Verlustzone in eine moderate Gewinnzone (Fr. 17'865.–) bewegen. Diese Entwicklung im EBIT sowie die ausgewiesene Eigenkapitalsituation lassen hingegen nicht den Schluss zu, die I. _____ hätte sich Ende 2013, d.h. knapp zwei Jahre nachdem die Aktien von S. _____ für Fr. 100'000.– erworben wurden, nicht mehr in einer Aufbauphase und somit in einer bewertungstechnisch wesentlich vorteilhafteren und vielversprechenderen Situation befunden. Es ist für das Gericht viel naheliegender, dass ein am freien Markt agierender Investor sich auch bei einer Bewertung per Ende 2013 beim Kauf der I. _____ maximal an ihrem Aktienkapital orientiert hätte, wie dies gemäss Vorbringen der Rekurrentin offenbar auch der richtige Marktwert gewesen sein soll, als S. _____ im Januar 2012 die Aktien der sich im Aufbau befindenden I. _____ zum Substanzwert von Fr. 100'000.– der ihm gehörenden F. _____ holding abkaufte (vgl. Eingabe der Rekurrentin ans Gericht vom 27. April 2020, Ziff. 2.2 [VG act. 22] i.V.m. dem Hinweis auf die Substanzwertbewertung in Beilage 10 der Rekurrentin).

6.3.5.4 Zusammenfassend und basierend auf den vorstehenden Ausführungen ergibt sich somit betreffend den Verkauf der Aktien I. _____ durch S. _____ an die L. _____ am 28. November 2013 das Folgende : Die Rekurrentin konnte den von S. _____ erzielten Erlös von Fr. 790'000.– aus dem Verkauf der Aktien der I. _____ an die L. _____ nicht glaubhaft erklären. Aufgrund der aktenkundigen Finanzlage der I. _____ ergibt sich, dass sich ein am freien Markt agierender Investor bei einer Bewertung der I. _____ per Ende 2013 an deren Nominalwert orientiert hätte, wie dies schon beim Kauf der Aktien der I. _____ durch S. _____ in 2012 der Fall war. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen lässt sich per Ende 2013 weder ein Substanz- noch ein Ertragswert von Fr. 790'000.– herleiten. Dieser dürfte viel eher im Bereich des Nominalwerts der Aktien I. _____ gelegen haben. Der von der L. _____ an S. _____ bezahlte Aktienpreis von Fr. 790'000.– erweist sich folglich in der Grössenordnung von rund Fr. 600'000.– bis 700'000.– als massiv überhöht.

6.3.5.5 Ein gewichtiges Indiz, welches die obige Schlussfolgerung unterstützt, stellt das bei den Akten liegende, von S. _____ unterzeichnete Schreiben vom 13. März 2013 dar, in welchem dieser sich gegenüber einer ausserkantonalen Steuerbehörde auf den Standpunkt stellte, dass jene Steuerbehörde die Mobilien bzw. Fitnessgeräte (Gerätepark) ungerechtfertigterweise abgewertet habe. Der Wert der von der Rekurrentin mit Kaufvertrag vom Dezember 2010 an die F. _____ holding veräusserten Mobilien betrage vielmehr ein Vielfaches des bilanzierten Betrags von Fr. 150'000.–. Zum Beweis wurde der Steuerbehörde die Besichtigung des Geräteparks offeriert (anonymisierte Beilage 6.3 der Rekursgegnerin, deren Inhalt das Gericht der Rekurrentin mit Schreiben vom 12. Dezember 2019 und 12. März 2020 zur Kenntnis brachte). Die Rekurrentin erklärte diesen Punkt gegenüber dem Gericht wie folgt: Die von S. _____ in jenem Schreiben gemachte Aussage sei mit Bezug auf das Steuerjahr 2010 zu lesen und zu verstehen. Es sei zwischen dem Steuerjahr, zu welchem eine Aussage gemacht werde, und dem Datum der Unterzeichnung einer Aussage zu differenzieren (Schreiben der Rekurrentin vom 27. April 2020, Ziff. 3, VG act. 22). Dass es sich hier, wie die Rekurrentin anzutönen scheint, um eine Aussage zum Wert der Fitnessgeräte und Einrichtungen per 2010 gehandelt haben soll, erscheint wenig plausibel. Wäre dem so, hätte die von der Rekurrentin noch im März 2013 der ausserkantonalen Steuerbehörde vorgeschlagene Besichtigung des Geräteparks wohl wenig Sinn gemacht, wenn diesem, wie die Rekurrentin glauben machen will, zu jenem Zeitpunkt (März 2013) noch ein Wert von rund Fr. 23'000.– zugekommen wäre.

6.3.5.6 Es gilt daher als erstellt, dass der überhöhte Kaufpreis für die Aktien I. _____ einzig im Zusammenhang mit dem im selben Aktienkaufvertrag (vom 28. November 2013 – Beilage 8 der Rekurrentin) bereits vereinbarten Preis für den nachfolgenden Verkauf der Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten ("Gesamtpaket") von der F. _____ holding an die I. _____ (nun als Tochtergesellschaft der L. _____) gesehen werden kann (mit Vertrag vom 22. August 2014 – Beilage 8.5 der Rekursgegnerin). Unterstützt wird diese Schlussfolgerung durch den Umstand, dass die F. _____ holding der H. _____ den Mietereinbau zum Preis von Fr. 250'000.– abkaufte (am 5. Januar 2014, vgl. Beilage 12.9 der Rekursgegnerin), als S. _____ den Weiterverkaufspreis für das "Gesamtpaket" (Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbau) mit der L. _____ bereits zum tieferen Preis von Fr. 180'000.– vertraglich vereinbart hatte.

6.3.6 Die F. _____ holding handelte somit weder beim Ankauf des Mietereinbaus noch beim Weiterverkauf des "Gesamtpakets" (Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbau) in ihrem eigenen wirtschaftlichen Interesse, sondern in demjenigen von S. _____ als ihrem Aktionär. Der von der F. _____ holding im August 2014 realisierte Verkaufserlös von Fr. 180'000.– für den Verkauf des "Gesamtpakets" an die I. _____ stellt daher keinen repräsentativen Drittvergleichspreis dar, weshalb die Rekurrentin daraus für sich auch nichts Hilfreiches zum Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit des an dieser Stelle zu beurteilenden Forderungsverzichts über Fr. 180'000.– ableiten kann. Ihr diesbezüglicher Einwand kann daher nicht gehört werden.

6.4 Lässt sich der gegenüber der F. _____ holding ausgesprochene Forderungsverzicht über Fr. 180'000.– mit den beiden von der Rekurrentin angerufenen Vergleichstransaktionen nicht begründen, stellt sich die Frage, ob sich der Verzicht als Sanierungsleistung der Tochtergesellschaft gegenüber ihrer Mutter qualifizieren lässt.

Hierfür besteht allerdings kein Raum; denn wie vorstehend ausgeführt, werden für die Anerkennung einer echten Sanierungsleistung die Voraussetzungen weder auf Stufe der Rekurrentin (Tochtergesellschaft) noch auf Stufe der F. _____ holding (Muttergesellschaft) erfüllt. Es kann an dieser Stelle vollumfänglich auf die Ausführungen unter E. 5.2.1 und 5.2.2 verwiesen werden. Als Folge qualifiziert auch hier der zu beurteilende Forderungsverzicht über Fr. 180'000.– als geldwerte Leistung der Rekurrentin an ihre Muttergesellschaft F. _____ holding und ist der Rekurrentin im steuerbaren Gewinn 2013 aufzurechnen.

6.5 Die Rekurrentin beantragt im Zusammenhang mit dem fraglichen Forderungsverzicht, dieser sei als "nicht begründete Wertberichtigung auf einem Darlehen" zu behandeln, welches "schon in der Folgeperiode getilgt worden" sei (Rekurs S. 9, letzter Abschnitt). Hier kann vollumfänglich auf die Überlegungen in E. 5.2.3 verwiesen werden. Der Antrag ist auch bezüglich des Forderungsverzichts über Fr. 180'000.– abzulehnen.

Sollte es hingegen in 2015 oder nachfolgenden Perioden für die Rekurrentin tatsächlich zu erfolgswirksamen Rückzahlungen des sanierungshalber erlassenen Darlehens durch die F. _____ holding gekommen sein oder noch kommen, ist, wie in E. 5.3 dargelegt wurde, der in der Steuerperiode 2013 handelsrechtlich erfolgswirksam verbuchte, gewinnsteuerrechtlich jedoch dem Gewinn aufgerechnete Forderungsverzicht im Jahr

einer allfälligen Darlehensrückzahlung bei der Rekurrentin analog einer versteuerten stillen Reserve zu behandeln. Die Darlehensrückzahlung würde in der Steuerbilanz der Rekurrentin in diesem Fall einen erfolgsneutralen Geschäftsfall darstellen.

6.6 Die Rekurrentin beantragt sodann weiter, es sei festzustellen, dass eine "Gegenberichtigung" vorzunehmen und in der Folge auf die Annahme von geldwerten Leistungen zu verzichten sei (Rekurs S. 2, Antrag 2).

Im Rekurs werden hierzu Ausführungen zum sogenannten "Corresponding Adjustment" gemacht (Rekurs S. 7 unten und 8), wogegen in der Replik unter der Terminologie der "Sekundärberichtigung" verlangt wird, neben der gewinnsteuerlichen Aufrechnung eine versteuerte Reserve im Kapital über Fr. 180'000.– zu bilden und auf eine geldwerte Leistung zu verzichten (Replik S. 4).

6.6.1 Unter einer "Gegenberichtigung" (auch korrespondierende Gegenberichtigung bzw. "Corresponding Adjustment" genannt) wird die Behandlung einer geldwerten Leistung auf Stufe der diese Leistung empfangenden Gesellschaft verstanden (Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 362). Dies scheint sich mit dem Verständnis der Rekurrentin zu decken, verweist sie im Rekurs doch auf dieselbe Literaturstelle (Rekurs S. 8, 3. Abschnitt). Gegenstand der gewinnsteuerlichen Gegenberichtigung ist die steuerrechtliche Qualifikation des vermögenswerten Vorteils, wie er bei der empfangenden Gesellschaft eingetreten und verbucht worden ist. Sofern die leistende und die begünstigte Gesellschaft der gleichen Steuerhoheit unterstehen, muss die Steuerbehörde den Sachverhalt bei der Leistungsempfängerin (hier der F. _____ holding) gleich beurteilen wie bei der leistenden Gesellschaft (hier der Rekurrentin). In der Literatur zur direkten Bundessteuer wird im innerstaatlichen Verhältnis grundsätzlich ein Anspruch auf eine korrespondierende Gegenberichtigung abgeleitet. Im Mutter-Tochterverhältnis heisst dies, dass bei einer geldwerten Leistung der Tochter an die Mutter der bei der Mutter verbuchte Ertrag eine Umqualifizierung in Beteiligungsertrag erfährt, welcher in der Regel dem Beteiligungsabzug zugänglich ist (Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 345).

Unterstehen Mutter- und Tochtergesellschaft unterschiedlichen kantonalen Steuerhoheiten, so ist verfahrensrechtlich die Gegenberichtigung von der die geldwerte Leistung empfangenden Muttergesellschaft in ihrem Sitzkanton, d.h. im Gegenberichtigungskanton, geltend zu machen (Zuckschwerdt/Meuter, Gegenberichtigung

im interkantonalen und interkommunalen Verhältnis, Teil II, S. 81, Ziff. V. A. 2, in: Zürcher Steuerpraxis/ZStP 2015 Heft Nr. 2, Juni 2015 – nachfolgend: Zuckschwerdt/Meuter, ZStP 2015).

Gestützt auf obige Ausführungen ergibt sich, dass der von der Rekurrentin gestellte Antrag auf eine Gegenberichtigung nicht von ihr im vorliegenden Verfahren, sondern von der F._____ holding bei der Steuerbehörde ihres Sitzkantons (Kanton Schwyz) geltend zu machen ist, da ihr Antrag letztlich die Frage betrifft, wie die F._____ holding dort zu veranlassen ist. Es hätte somit an der F._____ holding gelegen und nicht an der Rekursgegnerin, bei der Steuerbehörde ihres Sitzkantons aktiv akzeptable Gegenberichtigungsvorschläge zu erwirken, welche die Rekurrentin ins vorliegende Verfahren hätte einbringen können. Dies ist offenbar nicht geschehen, womit der Antrag auf Gegenberichtigung abzuweisen ist.

6.6.2 In der Replik macht die Rekurrentin sodann Ausführungen zur sogenannten "Sekundärberichtigung" und verlangt, neben der gewinnsteuerlichen Aufrechnung eine versteuerte Reserve im Kapital über Fr. 180'000.– zu bilden und auf eine geldwerte Leistung zu verzichten (Replik S. 4).

Bei der Sekundärberichtigung handelt es sich um die Rückerstattung (bzw. das Rückgängigmachen) einer erfolgten geldwerten Leistung durch die empfangende Gesellschaft zur Wiederherstellung des buchmässigen Zustandes vor der verdeckten Gewinnausschüttung (auch "Secondary Adjustment" genannt – Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 361).

Eine Sekundärberichtigung setzt somit voraus, dass es tatsächlich zu einer Rückerstattung der ausgerichteten geldwerten Leistung gekommen ist. Die Rekurrentin gab an, dies sei 2015 geschehen und verweist dabei auf dieselben Beilagen wie beim Forderungsverzicht über Fr. 231'916.80 (Rekurs, S. 9 unten im Vergleich zu Rekurs, S. 6, Absatz 5). Da die Rekurrentin schon bei diesem Forderungsverzicht den Nachweis für die behauptete Rückzahlung im Jahr 2015 schuldig geblieben ist (vgl. E. 5.2.3.3), muss dies auch für die Rückerstattung der hier zu behandelnden geldwerten Leistung über Fr. 180'000.– gelten. Das Vorbringen betreffend die Sekundärberichtigung hilft der Rekurrentin somit nicht weiter. Im Übrigen kann hier erneut auf E. 5.3 verwiesen werden, wo dargelegt wurde, wie steuerrechtlich vorzugehen ist, sollte es in einer späteren Periode doch noch zu einer Rückabwicklung der geldwerten Leistung kommen.

Was die Behandlung der Sekundärberichtigung auf Stufe der F._____ holding betrifft, kann hier vollumfänglich auf die Ausführungen unter E. 6.6.1 verwiesen werden. Es liegt hier an der F._____ holding, in ihrem Sitzkanton tätig zu werden.

7. Als dritter strittiger Punkt ist nachstehend die geschäftsmässige Begründetheit des in 2013 gegenüber der H._____ erfolgten Verzichts auf eine Restzahlung über Fr. 225'000.– zu prüfen. Dieser Aufwand wurde von der Rekurrentin unter der Position "Berichtigung Mietereinbau / KK GPL" verbucht (Kontoblatt der Rekurrentin in Beilage 5.2 der Rekursgegnerin).

7.1 Beteiligungsrechtlich ist unbestritten, dass die H._____ zu 50 % von der F._____ holding und zu 50 % von T._____, dem Bruder von S._____, gehalten wird. Die Rekurrentin ist folglich eine 50 %ige Schwestergesellschaft der H._____. Wirtschaftlich berechnete Personen an der H._____ sind die beiden Brüder S._____ und T._____ zu je 50 %.

Es stellt sich vorab die Frage, ob es sich bei der Rekurrentin und der H._____ um nahestehende Personen (Gesellschaften) im steuerrechtlichen Sinne handelt, was von der Rekursgegnerin bejaht (vgl. Einspracheentscheid, S. 8, Absatz 5 in Beilage 1 der Rekurrentin), von der Rekurrentin hingegen verneint wird (Replik S. 1, Ziff. 1). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bedeutet "nahestehen", dass dem Nahestehenden (hier die Rekurrentin) insofern eine besondere Stellung zukommt, als er mit dem Gesellschafter einer anderen (nahestehenden) Gesellschaft (hier der H._____) in einer engen persönlichen Verbindung stehen muss, wie z.B. aufgrund verwandtschaftlicher oder beteiligungsrechtlicher Verbindungen (BGer 2C_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 3.2, mit Hinweisen; Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 273 ff.). Es handelt sich bei Nahestehenden somit um Nichtgesellschafter, mit denen der Inhaber der Beteiligungsrechte durch verwandtschaftliche bzw. freundschaftliche Beziehungen oder durch gemeinsame wirtschaftliche bzw. beteiligungsrechtliche Interessen verbunden ist (Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 275). Dies trifft für die Rekurrentin und die H._____ zu: Beide haben die F._____ holding als direkte Aktionärin, die Rekurrentin zu 100 % und die H._____ zu 50 %. Bei den wirtschaftlich Berechtigten an den Gesellschaften handelt es sich ausserdem um zwei Brüder. Es steht daher ausser Frage, dass es sich bei den Transaktionen zwischen der Rekurrentin und

der H. _____ steuerrechtlich um solche zwischen nahestehenden Personen bzw. verbundenen Unternehmen handelt.

7.2 Mit Vereinbarung vom 6. Dezember 2013 kamen die Rekurrentin und die H. _____ überein, dass die Rekurrentin infolge wesentlicher Bauschäden am Mietereinbau auf die noch ausstehende Kaufpreisforderung von Fr. 225'000.– verzichtet und die H. _____ im Gegenzug von der Ausübung des Rechts auf Rückübertragung des erworbenen Mietereinbaus Abstand nimmt (Vereinbarung in Beilage 5.7 der Rekursgegnerin).

Die Rekurrentin leitet die geschäftsmässige Begründetheit dieses Restkaufpreisverzichts gegenüber der H. _____ aus folgendem Vertragswerk ab (Rekurs S. 10 unten und 11 oben): dem Kaufvertrag, datierend "im November 2010" (Beilage 8.1 der Rekursgegnerin), dem Abzahlungsvertrag, datierend ebenfalls "im November 2010" (Beilage 12.5 der Rekursgegnerin) und dem Darlehens- und Rücknahmevertrag, datierend "im Dezember 2010" (Beilage 5.6/8.8 der Rekursgegnerin). Der Ansicht der Rekurrentin könnte dann gefolgt werden, wenn den erwähnten Vereinbarungen Drittvergleichscharakter zukäme, mit anderen Worten angenommen werden darf, die Rekurrentin wäre diese auch mit jeder unabhängigen Drittpartei zu denselben Konditionen eingegangen. Dies gilt es nachfolgend zu prüfen.

7.2.1 Aus den Akten ergibt sich, dass die Rekurrentin die Mietereinbauten als Teil eines Gesamtpakets der C. _____ am 28. Oktober 2010 abkaufte. Sie übernahm im Zuge dieses Geschäfts Verbindlichkeiten der Verkäuferin in der Höhe von Fr. 690'000.–, darunter verzinsliche Bankschulden gegenüber der GKB in der Höhe von Fr. 420'000.– (vgl. Beilage 18 Seite 2, Ziffer 3 der Rekursgegnerin,). Im November 2010 verkaufte die Rekurrentin den Mietereinbau an die H. _____ zum Preis von Fr. 550'000.–. Gemäss dem Kaufvertrag sollte die H. _____ zur Bezahlung des Preises eine erste Rate von Fr. 325'000.– per Mitte Mai 2012, also rund anderthalb Jahre nach dem Ankauf der Mietereinbauten leisten (Beilage 8.1 Ziffer II.III.1 der Rekursgegnerin). Die Restzahlung von Fr. 225'000.– sollte erst ab dem 1. Januar 2014, also gut drei Jahre nach dem Ankauf der Mietereinbauten, in monatlichen Raten von Fr. 7'000.– folgen, endend am 31. August 2016, also gut fünfzehn Jahre nach dem Kauf des Mietereinbaus (Beilage 12.5 der Rekursgegnerin und Beilage 8.1 Ziffer II.III.1 der Rekursgegnerin). Eine Verzinsung des Kapitals wurde ausgeschlossen (Beilage 8.1 Ziff. II.III.1 der Rekursgegnerin). Die Mietereinbauten wurden von den Parteien als in gutem Zustand befunden und die

Gewährleistungspflichten der Verkäuferin (Rekurrentin) wurden wegbedungen (Beilage 8.1 Ziff. II.II und II.V der Rekursgegnerin). Bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises konnte die Rekurrentin den Einbau jederzeit zum Rücknahmepreise gemäss Abzahlungsvereinbarung zurückkaufen (Beilage 8.1 Ziff. II.III.2 der Rekursgegnerin).

Die Rekurrentin erwarb somit unter Eingehung verzinslicher Schulden (Bankschulden GKB) im Oktober 2010 die Mietereinbauten (als Teil eines Gesamtpakets) von einer Drittpartei, um diese dann einen Monat später, im November 2010, unter Gewährung eines zinslosen Finanzierungskredits von Fr. 550'000.–, abzahlbar über einen Zeitraum von fünf Jahren und acht Monaten, an die ihr nahe stehende H. _____ weiterzuverkaufen.

7.2.2 Zudem gewährte die Rekurrentin der H. _____ in Abänderung des Kaufvertrags vom November 2010 nachträglich mit Darlehens- und Rücknahmevertrag (datiert "im Dezember 2010") ein Verkaufsrecht am erworbenen Mietereinbau. Dieses berechnete die H. _____, den Mietereinbau bis Ende Mai 2014 in der Höhe des bis dahin geleisteten Kaufpreises an die Rekurrentin zurückzuverkaufen. Dabei wurde der Rücknahmepreis auf Fr. 450'000.– begrenzt. Für den Fall der Ausübung des Verkaufsrechts wurde weiter vereinbart, dass das von der H. _____ ab 1. Januar 2014 in monatlichen Raten von Fr. 7'000.– abzuhaltende Restdarlehen von Fr. 225'000.– nicht zur Verrechnung gebracht werden könne, sondern vollumfänglich abzuschreiben sei (Beilage 5.6 Ziff. III.III der Rekursgegnerin).

7.2.3 Was die der H. _____ zinslos gewährte Ankaufsfinanzierung betrifft, wurde bereits im Einspracheverfahren festgestellt, dass diese dem Drittvergleich nicht standhält, unter Aufrechnung marktüblicher Zinsen auf dem in 2013 noch ausstehenden Darlehensbetrag von Fr. 225'000.– (Einspracheentscheid S. 10 in Beilage 1 der Rekurrentin). Diese Aufrechnung wurde von der Rekurrentin im Rekurs denn auch explizit nicht in Frage gestellt (Rekurs S. 2, Antrag Ziff. 3).

7.2.4 Mit Blick auf das der H. _____ im Dezember 2010 gewährte Verkaufsrecht ist bei genauer Betrachtung auch hier festzustellen, dass dieses dem Drittvergleich nicht standzuhalten vermag. Das Verkaufsrecht wurde der H. _____ erst im Nachhinein zusätzlich eingeräumt, ohne dass sich für die Rekurrentin dazu eine Verpflichtung aus den vorgängig im November abgeschlossenen Verträgen (Kauf- und Abzahlungsvertrag) ergeben hätte. Sodann lässt sich die von der Rekurrentin behauptete Vertragsstrafe, die

bei Ausübung des Verkaufsrechts zulasten der H. _____ im "Delta zum Kaufpreis" von maximal Fr. 450'000.– bestehen soll (Rekurs S. 11, 2. Abschnitt), nicht nachvollziehen. Denn ein solches Delta wäre erst dann entstanden, wenn die von der H. _____ gemäss Abzahlungsvertrag geleisteten Kaufpreisraten den Betrag von insgesamt Fr. 450'000.– überstiegen hätten. Gemäss Tabelle der Abzahlungsvereinbarung wären von der H. _____ bis Ende Mai 2014 (Enddatum zur Ausübung des Verkaufsrechts) jedoch insgesamt lediglich Fr. 360'000.– abbezahlt worden (Fr. 325'000.– plus 5 Raten à Fr. 7'000.–). Ein finanzielles Risiko im Sinne der von der Rekurrentin behaupteten Vertragsstrafe zulasten der H. _____ konnte für diese im Zusammenhang mit der Einräumung dieses Verkaufsrechts folglich gar nie eintreten. Im Gegenteil, es wurde dadurch das finanzielle Risiko für die Rekurrentin (nebst der zinslosen Kaufpreisfinanzierung) noch weiter erhöht, indem diese nachträglich verpflichtet wurde, den Mietereinbau bis rund dreieinhalb Jahren nach dessen Veräusserung unter voller Rückerstattung der bis dahin erhaltenen Kaufpreiszahlungen und ohne Berücksichtigung irgendeiner Amortisationsquote zurücknehmen zu müssen. Kommt hinzu, dass die Rekurrentin ihrerseits tatsächlich eine Vertragsstrafe zu gewärtigen hatte, wenn sie von ihrem Rückkaufsrecht gemäss Kaufvertrag vom November 2010 Gebrauch gemacht hätte. Bei Ausübung dieses Rechts wäre die H. _____ nämlich von der Bezahlung des in jenem Zeitpunkt noch zu leistenden Restkaufpreises befreit gewesen, wobei der Rücknahmepreis zu jedem Rücknahmezeitpunkt höher war als die von der H. _____ bis dahin bezahlten Kaufpreisraten (vgl. Rücknahmepreise in Beilage 12.5 der Rekursgegnerin).

In Kombination dieser beiden Rechte (Verkaufsrecht der H. _____ und Rückkaufrecht der Rekurrentin) wurde es der H. _____ folglich ermöglicht, sich risikofrei bis Ende Mai 2014 aus dem Erwerb der Mietereinbauten zurückziehen zu können, unter vollständiger Rückerstattung ihrer bisher an die Rekurrentin geleisteten Kaufpreiszahlungen, wogegen bis zu diesem Zeitpunkt das volle finanzielle Risiko betreffend den Mietereinbau weiterhin bei der Rekurrentin verblieb. Bei dieser Sachlage ist eine Äquivalenz in den Vertragsstrafen, wie sie die Rekurrentin in diesen beiden Ausstiegsklausen für beide Parteien sehen will (Rekurs S. 11, 4./6. Abschnitt), nicht zu erkennen. Diese gehen viel mehr vollständig einseitig zulasten der Rekurrentin. Sie entsprechen daher in keiner Weise einer Regelung, wie sie unter unabhängigen Dritten geschlossen worden wäre. Der Ansicht der Rekurrentin, die vereinbarten Vertragsklauseln würden dem Drittvergleich standhalten (Rekurs S. 10, zweitletzter Abschnitt), kann daher nicht gefolgt werden.

7.3

7.3.1 Am 6. Dezember 2013 trafen die Rekurrentin und die H. _____ eine Vereinbarung, die sich auf die zuvor beschriebenen Klauseln der Vertragswerke vom November und Dezember 2010 abstützte. Demzufolge stellten die Parteien zunächst fest, dass die H. _____ inzwischen Zahlungen in der Höhe von Fr. 325'000.– geleistet habe und dass die H. _____ von ihrem Verkaufsrecht Gebrauch machen wolle (Beilage 5.7 Ziffer 4 und 5 der Rekursgegnerin). In weiteren Vertragsklauseln verzichtete die Rekurrentin auf die im Kaufvertrag vom November 2010 festgelegte Restzahlung von Fr. 225'000.– und die H. _____ im Gegenzug auf die Ausübung des ihr im Dezember 2010 von der Rekurrentin gewährten Verkaufsrechts. Zur Begründung des Vorgangs wurde festgehalten, dass der Mietereinbau wesentliche Bauschäden aufweise, welche bei Vertragsabschluss nicht bekannt gewesen seien. Ausserdem sei die Rekurrentin in einer wirtschaftlich schwierigen Situation, weshalb sie nicht in der Lage sei, der H. _____ Fr. 325'000.– zu bezahlen (Beilage 5.7 Ziffer 5 und 7 der Rekursgegnerin).

7.3.2 Halten bereits die Vertragswerke der Rekurrentin und der H. _____ vom November und Dezember 2010 einem Drittvergleich nicht stand, muss das auch für die darauf abgestützte Vereinbarung vom 6. Dezember 2013 gelten. Der darin erklärte Verzicht der Rekurrentin auf die ihr zustehende Restzahlung von Fr. 225'000.– ist nämlich eine direkte Folge des von ihr im Dezember 2010 übernommenen finanziellen Risikos, welches sie, wie dargelegt, mit einer von ihr unabhängigen Gesellschaft nicht eingegangen wäre.

7.3.3 Für diese Sicht der Dinge spricht im Weiteren der Umstand, dass die von der Rekurrentin behaupteten Mängel an den Mietereinbauten in keiner Weise substantiiert werden. Aus den von der Rekurrentin in ihrem Schreiben vom 11. Januar 2018 an die Rekursgegnerin (Beilage 12 der Rekursgegnerin, S. 4, letztes Bullet) zitierten Beilagen G.1 bis G.9 (vgl. Beilage 12.7 der Rekursgegnerin) lassen sich zwar vereinzelt Beträge zu Reparaturkosten in der Grössenordnung von Fr. 1'000.– bis Fr. 5'000.– im Zusammenhang mit Feuchtigkeitsschäden entnehmen. Daraus lassen sich jedoch in keiner Art und Weise Werkmängel ableiten, die eine Entwertung des Mietereinbaus im hier behaupteten Umfang von Fr. 225'000.– per Ende 2013 belegen würden. Es lassen sich den Vorbringen und Unterlagen der Rekurrentin sodann auch keine stichhaltigen Anhaltspunkte entnehmen, welche den für den Mietereinbau vereinbarten Kaufpreis von Fr. 550'000.–, bei einem für Versicherungszwecke angenommenen Schätzwert von Fr.

1,94 Mio. (Schreiben der Rekurrentin vom 11. Januar 2018, S. 4, erster Abschnitt in Beilage 12 der Rekursgegnerin), als erkennbar überhöht erscheinen lassen würden.

7.3.4 Letztlich sind an dieser Stelle auch die vorstehend unter E. 6.3.5 sowie 6.3.5.1 bis 6.3.5.6 gemachten Überlegungen zu berücksichtigen. Demnach sind die Transaktionen, die zwischen der Rekurrentin, der H. _____ und der F. _____ holding in Fitnessgeräten, Einrichtungen und Mietereinbauten einerseits sowie zwischen S. _____ und der L. _____ in Aktien I. _____ andererseits, erfolgten, in einem Gesamtzusammenhang zu betrachten. Aus diesem Gesamtzusammenhang lässt sich schliessen, dass den hier diskutierten Fitnessgeräten, Einrichtungen und Mietereinbauten ("Gesamtpaket") per Ende 2013 ein wesentlich höherer Wert beizumessen ist, als die von der Rekurrentin behaupteten Fr. 180'000.–, da ein Anteil des Wertes dieser Gegenstände in der Grössenordnung von Fr. 600'000.– bis Fr. 700'000.– direkt S. _____ über den Erlös (Fr. 790'000.–) aus dem Verkauf der Aktien I. _____ zugeflossen sein muss.

7.4 Zusammenfassend ergibt sich, dass sich der gegenüber der H. _____ Ende 2013 vorgenommene Verzicht auf die Bezahlung der Restkaufpreisforderung von Fr. 225'000.– für die Rekurrentin nicht geschäftsmässig begründen lässt. Er basiert auf nicht dem Drittvergleich standhaltenden Vertragsklauseln zwischen der Rekurrentin und der H. _____, nicht nachgewiesenen Werkmängeln sowie nicht rechtsgenügend nachgewiesenen und daher nicht glaubhaft gemachten Drittverkaufspreisen. Das bestehende Missverhältnis hätten die beteiligten Gesellschaften bzw. ihre wirtschaftlich berechtigten Personen (Gebrüder S. und T. _____) zweifelsohne auch erkennen können. Es gilt auch hier festzustellen, dass sich die Rekurrentin mit diesem Forderungsverzicht zugunsten der H. _____ selber weiter in die Überschuldung gebracht hat. Dieser Vorgang lässt sich mit sanierungsrechtlichen Überlegungen nicht begründen, zumal Sanierungsleistungen an die H. _____ seitens T. _____ (50 % Aktionär) vollständig ausblieben, obwohl, wie die Rekurrentin selber bemerkt, Brüder sich im Geschäftsleben in der Regel nichts schenken (Rekurs S. 10, 4. Abschnitt). Bei dieser Sachlage greift sodann auch der von der Rekurrentin angerufene Verweis auf die Art. 23, 24 und 678 OR ins Leere; es kann auf E. 6.2 hiervor verwiesen werden. Die von der Rekursgegnerin vorgenommene Aufrechnung von Fr. 225'000.– im steuerbaren Gewinn 2013 infolge einer gegenüber der H. _____ erbrachten geldwerten Leistung ist folglich nicht zu beanstanden.

7.5 Was die von der Rekurrentin auch an dieser Stelle gemachten Ausführungen zum "Corresponding Adjustment" betrifft (Rekurs S. 12, 3. Abschnitt), ist vollumfänglich auf E. 6.6.1 zu verweisen. Der von der Rekurrentin gestellte Antrag auf eine korrespondierende Gegenberichtigung ist von der H. _____ bzw. der F. _____ holding bei den Steuerbehörden ihrer Sitzkantone (Kantone Schwyz bzw. Glarus) geltend zu machen. Der entsprechende Antrag der Rekurrentin wird abgewiesen.

7.6 Betreffend die von der Rekurrentin in der Replik beantragte Sekundärberichtigung (Replik S. 4) gelten wiederum die Grundsätze in E. 5.3. Durch die Aufrechnung des Forderungsverzichts über Fr. 225'000.– als geldwerte Leistung in 2013 wird bei der Rekurrentin im Jahr der Vornahme (2013) eine versteuerte stille Reserve geschaffen. Sollte in einer späteren Periode die erlassene Darlehensforderung zurückbezahlt werden, geschähe dies handelsrechtlich erfolgswirksam und steuerlich erfolgsneutral. Durch dieses steuerliche Konzept wird sichergestellt, dass im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung in diesem Betrag bei der Rekurrentin nicht nochmals Gewinnsteuersubstrat entsteht.

Was die Behandlung der Sekundärberichtigung auf Stufe der F. _____ holding bzw. der H. _____ betrifft, gelten die Erwägungen unter E. 6.6.1 analog. Es liegt an der F. _____ holding bzw. der H. _____, in ihren jeweiligen Sitzkantonen aktiv zu werden.

8. In Erweiterung ihrer formellen Rekursanträge (Rekurs S. 2) beantragt die Rekurrentin sodann in der Rekursbegründung, es sei bei der Rechtsauffassung der Rekursgegnerin der in den Darlehen enthaltene Gewinnaufschlag von den veranlagten geldwerten Leistungen in 2013 in Abzug zu bringen. Den Gewinnaufschlag sieht die Rekurrentin in der Differenz zwischen den in 2010 vereinbarten Transferpreisen von Fr. 690'000.– für den Ankauf der Fitnessgeräte, Einrichtungen und des Mietereinbaus (von der C. _____) und Fr. 750'000.– für deren Weiterverkauf an die F. _____ holding bzw. die H. _____ (Rekurs S. 13, Ziff. 3).

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Wie in den vorstehenden Erwägungen dargelegt wurde, gelingt der Rekurrentin der rechtsgenügende Nachweis zu den behaupteten Wertminderungen auf den Fitnessgeräten, Einrichtungen und des Mietereinbaus zwischen Ende 2010 (Ankauf und Weiterverkauf) und Ende 2013 (Gewährung der Forderungsverzichte) nicht. Wäre gleichwohl von einer zumindest teilweisen Wertminderung auszugehen, konnte sie auch nicht überzeugend darlegen, dass

es nach Drittvergleichskriterien an ihr gewesen wäre, dafür aufzukommen. Vorliegend relevant zur Beurteilung von in 2013 erbrachten geldwerten Leistungen sind nicht die von der Rekurrentin in 2010 realisierten Transferpreise, sondern die von dieser im Nachgang gegenüber ihrer Muttergesellschaft (F. _____ holding) und Schwestergesellschaft (H. _____) sanierungshalber in 2013 erbrachten Forderungsverzichte. Es sind diese Verzichte, die dem Drittvergleich nicht standhalten und daher zur Aufrechnung im steuerbaren Gewinn 2013 bei der Rekurrentin führen. Auf den in 2010 aus dem Ankauf und Verkauf der Fitnessgeräte, Einrichtungen und des Mietereinbaus realisierten und verbuchten Gewinn (Fr. 60'000.–) kann dies folglich keinen Einfluss haben. Wie die Rekursgegnerin richtig bemerkt, stünde einer von der Rekurrentin beantragten "Verrechnung" dieses Gewinns aus 2010 mit den in 2013 erbrachten geldwerten Leistungen das Periodizitäts- wie auch das Massgeblichkeitsprinzip entgegen. Der entsprechende von der Rekurrentin gestellte Antrag ist abzuweisen.

9. Für das Geschäftsjahr 2014 beantragt die Rekurrentin, es sei auf die von der Rekursgegnerin vorgenommene Aufrechnung von Zinszahlungen zum steuerbaren Gewinn im Betrag von Fr. 15'092.– zu verzichten (Rekurs S. 13, Ziff. 4). Weiter macht sie in der Replik geltend, die Besteuerung eines Gewinns in der Periode 2014 sei offensichtlich und generell ein Verstoss gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Replik S. 3, Ziff. 5).

9.1 Für die Rekursgegnerin sind die Zinsaufrechnungen von Fr. 15'092.– deshalb gerechtfertigt, da es sich dabei um die von der Rekurrentin beim Ankauf der Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten übernommenen Passiven (Gläubigerforderungen) der C. _____ handle. Diese Aufwendungen stünden im Zusammenhang mit der Finanzierung der im Jahr 2013 abgeschriebenen Darlehen an Nahestehende sowie der im Sachverhalt erläuterten Anschaffung und Weiterveräusserung der Fitnessgeräte, Einrichtungen sowie Mietereinbauten. Er stehe damit im Interesse der Gruppe und stelle folglich keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand der Rekurrentin dar, weshalb an der Aufrechnung festzuhalten sei (Vernehmlassung, S. 8 f.; VG act. 8).

9.2 Diese Begründung lässt sich nicht nachvollziehen. So wie der Ankauf der Fitnessgeräte, Einrichtungen und Mietereinbauten und die in diesem Zusammenhang im Oktober 2010 mit der C. _____ vereinbarten Konditionen von der Rekursgegnerin im vorliegenden Rekursverfahren nicht beanstandet werden, sowenig konnte auch das Gericht diesbezüglich Mängel feststellen, die zu korrigieren wären. Der Ankauf dieser

Gegenstände durch die Rekurrentin von der C. _____ hält einem Drittvergleich stand. Dies schliesst die von der Rekurrentin geleistete Kaufpreiszahlung mit ein, welche, wie die Rekursgegnerin richtig ausführt, auch in der Übernahme verzinslicher Passiven (Gläubigerforderungen) der C. _____ bestand (Vereinbarung vom 28. Oktober 2010 in Beilage 18 der Rekursgegnerin). Weder der Bestand dieser Gläubigerforderungen noch die Höhe deren Verzinsung werden in diesem Verfahren als solches beanstandet. Die Passivdarlehen und deren Verzinsung gelten für das Gericht nicht als "simuliert" und stellen daher geschäftsmässig begründeten Aufwand der Rekurrentin dar. Dies muss umso mehr gelten, als bei den hier strittigen Aktivdarlehen der Rekurrentin die zur Herstellung der Drittvergleichskonformität erforderlichen Gewinnaufrechnungen (Zinsaufrechnungen) vorgenommen werden. Der Antrag der Rekursgegnerin ist in diesem Punkt daher gutzuheissen und der steuerbare Gewinn 2014 ist ohne Aufrechnung von Fremdzinsen von Fr. 15'092.– festzustellen.

9.3 Unter Anrufung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hält die Rekurrentin sodann fest, sie sei aktenkundig überschuldet und die Besteuerung eines Gewinns in der Steuerperiode 2014 sei offenkundig ein Verstoss gegen das Totalgewinnprinzip (Replik S. 3, Ziff. 5).

Nach dem Prinzip des Totalsteuergewinns soll eine juristische Person über die ganze Lebensdauer hinweg betrachtet auf Grundlage des von ihr selbst erwirtschafteten Totalgewinns besteuert werden. Das Prinzip besagt, dass die Summe aller Periodeneinkünfte den total tatsächlich erzielten Einkünften entsprechen soll und trägt damit namentlich dem Leistungsfähigkeitsgedanken Rechnung. Das Totalgewinnprinzip leitet sich ab aus dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Person (Art. 127 BV). Nachgelebt wird dem Prinzip im Unternehmenssteuerrecht insbesondere durch die Möglichkeit der Verlustverrechnung über mehrere Perioden, wobei festzuhalten ist, dass aufgrund der zeitlich limitierten Verlustverrechnungsmöglichkeit das Modell des Totalgewinns im positiven schweizerischen Steuerrecht nicht vollständig verwirklicht ist (Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 147-149; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 50 N 12 ff.). Unter Verweisung auf das Totalgewinnprinzip wird zuweilen die steuerwirksame Nachholung nicht verbuchter Aufwendungen in einer späteren Steuerperiode durch die Lehre und die Gerichtspraxis in einer Anzahl Kantone im Grundsatz gestattet.

Dem Modell des Totalgewinns inhärent ist, dass der Summe aller verbuchten Periodenergebnisse eines Unternehmens sämtliche (offenen oder verdeckten) Kapitaleinlagen abzuziehen und sämtliche Kapitalentnahmen zuzurechnen sind. Zu den Korrekturvorschriften gehören somit aufwandseitig diejenigen, welche festlegen, dass aufwandwirksam verbuchte Kapitalentnahmen gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG, sprich verdeckte Vorteilszuwendungen bzw. geldwerte Leistungen, zum Totalgewinn hinzuzurechnen sind (Brülisauer/Mühlemann, in: DBG-Kommentar, a.a.O., Art. 58 N 149 und 158 ff.). Gerade um solche handelt es sich denn vorliegend gemäss den vorstehenden Feststellungen des Gerichts bei den hier aufzurechnenden Forderungsverzichten. Sollten zudem die von der Rekurrentin in ihren Eingaben erwogenen Sekundärberichtigungen vorgenommen werden, wäre damit für diese auch die Überschuldungssituation wieder behoben. Die Rekurrentin kann folglich aus dem Totalgewinnprinzip nichts zu ihren Gunsten ableiten.

10. Abschliessend und zusammenfassend ergibt sich für das Gericht aufgrund der vorstehenden Erwägungen das Folgende:

10.1 Steuerperiode 2014: Die von der Rekursgegnerin in der Steuerperiode 2013 bei der Gewinnsteuer vorgenommenen Aufrechnungen im Umfang von Fr. 636'916.80 (= Fr. 180'000.– + Fr. 231'916.80 + Fr. 225'000.–) erweisen sich als korrekt und damit auch der Verlustvortrag von Fr. 1'407.–. Die von der Rekursgegnerin vorgenommene Aufrechnung eines geschäftsmässig nicht begründeten Aufwandes von Fr. 15'092.– wird hingegen nicht geschützt. Dies führt bei der Gewinnsteuer beim Kanton und beim Bund zu einer teilweisen Gutheissung von Rekurs und Beschwerde.

Bei der Kapitalsteuer 2014 ergeben sich keine Änderungen, da, wie dargelegt (E. 5.2.3, 6.5 und 7.6), die gegenüber der F._____ holding und der H._____ im Jahr 2013 handelsrechtlich erfolgswirksam erlassenen Forderungen von diesen in der Periode 2014 nicht erfolgswirksam zurückbezahlt wurden. Die Sache wird zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren und zur Neuberechnung der Gewinnsteuern an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.

10.2 Steuerperiode 2013: Bei den kantonalen und kommunalen Gewinnsteuern sowie der direkten Bundessteuer wird auf den Rekurs bzw. auf die Beschwerde mangels Beschwer nicht eingetreten (E. 1.2.4). Da den Anträgen der Rekursgegnerin betreffend

Aufrechnungen vollständig gefolgt wird, ergibt sich auch keine Änderung bei der definitiv veranlagten Kapitalsteuer 2013. Mangels Beschwer erfolgt auch hier kein Eintreten.

11.

11.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 120 Abs. 1 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Sie ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichtes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit zu bestimmen (§ 1 Abs. 2 KoV VG) und wird vorliegend auf Fr. 5'000.– festgesetzt.

Streitgegenstand waren Aufrechnungen von Aufwendungen im Umfang von total Fr. 652'008.–, welche die Rekursgegnerin als geschäftsmässig nicht begründet ansah. Es unterliegt die Rekurrentin in Bezug auf die Steuerperiode 2013 im Umfang von Fr. 636'916.–, und sie obsiegt in Bezug auf die Steuerperiode 2014 im Umfang von Fr. 15'092.–. Gemessen am Totalbetrag unterliegt die Rekurrentin bzw. obsiegt die Rekursgegnerin zu rund 98 % ($15'092 : 652'008 \times 100$). Bei dieser Sachlage ist es gerechtfertigt, die Verfahrenskosten vollumfänglich der Rekurrentin zuzuschlagen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

11.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Bei der direkten Bundessteuer gilt für die Zuspreehung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1 VwVG sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 DBG), welcher festhält: "Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen." Da die Rekurrentin vor Gericht zu rund 98 % unterliegt, entfällt die Zuspreehung einer Parteientschädigung.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde betreffend die Steuerperiode 2014 werden im Sinne der Erwägung 10.1 teilweise gutgeheissen und zur Neuveranlagung der Gewinnsteuern 2014 (Kantons- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuern) an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.
2. Auf den Rekurs und die Beschwerde betreffend die Steuerperiode 2013 wird nicht eingetreten.
3. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 5'000.–. Sie wird der Rekurrentin auferlegt und mit dem von ihr bezahlten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
4. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
5. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
6. Mitteilung an die Rechtsvertreterin der Rekurrentin (im Doppel und mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, Abteilung Recht, 3003 Bern sowie z.K. an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 9. November 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am