



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
a.o. Gerichtsschreiber: MLaw Andreas Wehowsky

U R T E I L vom 28. Januar 2020 *[rechtskräftig]*

in Sachen

A. _____ AG in Liquidation
Rekurrentin

gegen

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

betreffend

Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2015 (verdeckte Gewinnausschüttung)

A 2019 14

A. Mit Veranlagung vom 22. Oktober 2018 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2015 für die A._____ AG in Liquidation fest. Dabei ging die Steuerverwaltung jeweils von einem satzbestimmenden Reingewinn von Fr. 102'600.— und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 100'000.— aus. Beim steuerbaren Gewinn hatte die Steuerverwaltung zusätzlich zum ausgewiesenen Reingewinn von Fr. 2'697.— (bzw. für die Zwecke der Steuer abgerundet Fr. 2'600.—) Aufrechnungen von Fr. 100'000.— infolge verdeckter Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen aus dem Verkauf einer X.-Berechtigung in Deutschland vorgenommen.

B. Am 26. November 2018 erhob die steuerpflichtige Gesellschaft Einsprache gegen die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 sowie gegen die direkte Bundessteuer 2015 und beantragte die Veranlagung gemäss eingereicherter Steuererklärung, m.a.W. ohne eine Gewinnaufrechnung von Fr. 100'000.—. Im Rahmen des Einspracheverfahrens forderte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die A._____ AG in Liquidation mehrfach vergebens zur Einreichung von Unterlagen auf. Mit Einspracheentscheid vom 18. Juli 2019 hiess sie die Einsprache sodann teilweise gut, indem der Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung von Fr. 100'000.— auf Fr. 364'600.— erhöht (mit einem resultierenden steuerbaren Reingewinn von insgesamt Fr. 367'200.—), die verdeckte Gewinnausschüttung in der internationalen Steuerauscheidung allerdings Deutschland zugewiesen wurde. Mit anderen Worten resultierte ein noch in der Schweiz steuerbarer Reingewinn von Fr. 2'600.—.

C. Mit Schreiben vom 19. August 2019 (Postaufgabe gleichentags) reichte die A._____ AG in Liquidation (nachfolgend: Rekurrentin) gegen den Einspracheentscheid vom 18. Juli 2019 beim Verwaltungsgericht Rekurs ein und beantragte, der Einspracheentscheid solle aufgehoben und die Einsprache vom 26. November 2018 vollumfänglich gutgeheissen werden. Auf die Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

D. Den Kostenvorschuss von Fr. 2'000.— bezahlte die Rekurrentin fristgerecht.

E. Am 6. September 2019 reichte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Rekursgegnerin) ihre Vernehmlassung ein mit dem Antrag, der Rekurs vom 19. August 2019 sei gutzuheissen, soweit auf ihn einzutreten sei, unter Kostenfolgen zu

Lasten der Rekurrentin. Auf die Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

F. Mit Schreiben vom 9. Oktober 2019 stellte das Verwaltungsgericht der Rekurrentin die Vernehmlassung zur Kenntnisnahme zu. Daraufhin gingen beim Verwaltungsgericht keine weiteren sachbezüglichen Stellungnahmen mehr ein.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (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. Nach § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 1. April 1976 (VRG, BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (StG, BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG). Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff „Rekurs“ beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst. Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 18. Juli 2019 wurde am 19. August 2019 und damit rechtzeitig eingereicht. Er entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen.

1.2 Fraglich ist allerdings, ob die Prozessvoraussetzung des Rechtsschutzinteresses erfüllt ist. Obwohl nicht 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 Bst. b und c VRG als subsidiär anwendbarem Verfahrensgesetz (§ 74 Abs. 2 und § 75 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG) 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 Bst. b und c des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (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 Regina Kiener/Bernhard Rüttsche/Mathias Kuhn, *Öffentliches Verfahrensrecht*, 2. Aufl. 2015, Rz. 1430 ff. m.w.H.; sowie speziell im Steuerrecht Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 3. Aufl. 2016, Art. 132 N. 11 ff.).

1.3 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: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, 3. Aufl. 2017, Art. 140 N. 23 m.w.H.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N. 15; Urteile BGer 2C_254/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2; 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 1.3.3; 2C_645/2011 vom 12. März 2012 E. 3.4 m.w.H.).

1.4 Vorliegend bestreitet die Rekursgegnerin das Vorhandensein eines Rechtsschutzinteresses in Bezug auf das Rechtsmittel gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer. Sie argumentiert in der Vernehmlassung, der Rekurrentin fehle es an der Beschwer. Die Gewinnsteuer von Kapitalgesellschaften betrage stets 8.5% des

Reingewinns und folglich hätte eine beantragte Reduktion lediglich des satzbestimmenden Reingewinns keinen Einfluss auf die Höhe des Steuerbetrags. Es resultiere auch bei einer vollumfänglichen Gutheissung eine Gewinnsteuer von Fr. 221.— (8.5% des deklarierten Reingewinns von Fr. 2'600.—).

1.4.1 Die Gewinnsteuer der direkten Bundessteuer der Rekurrentin im Jahr 2015 betrug bei einem in der Schweiz steuerbaren Reingewinn von Fr. 2'600.— gemäss Veranlagung vom 18. Juli 2019 im Einspracheentscheid Fr. 221.— (StV act. 10). In der ursprünglichen Veranlagung vom 22. Oktober 2018 betrug der in der Schweiz steuerbare Reingewinn noch Fr. 102'600.— (StV act. 5). Die Differenz erklärt sich dadurch, dass zwar auch in der Veranlagung vom 18. Juli 2019 eine Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung (in diesem Fall sogar von Fr. 364'600.—) vorgenommen worden ist, diese jedoch in der internationalen Steuerauscheidung Deutschland zugewiesen wurde. Entsprechend hatte die von der Rekursgegnerin angenommene verdeckte Gewinnausschüttung in der dem angefochtenen Einspracheentscheid zu Grunde liegenden Veranlagung der direkten Bundessteuer 2015 auf die Gewinnsteuer in der Schweiz keine Auswirkung. Somit ist es für die geschuldete direkte Bundessteuer 2015 in der Schweiz auch unerheblich, ob das Rechtsmittel hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung gutgeheissen oder abgewiesen würde. In beiden Situationen bliebe es bei einem in der Schweiz steuerbaren Reingewinn von Fr. 2'600.— und einer Gewinnsteuer von Fr. 221.—, d.h. so wie dies die Rekurrentin ursprünglich deklariert und im Rekurs sinngemäss verlangt hatte. Entsprechend fehlt es der Rekurrentin am Rechtsschutzinteresse in diesem Punkt, sodass bezüglich der direkten Bundessteuern auf das Rechtsmittel nicht einzutreten ist.

1.4.2 Anders stellt sich die Situation im Kanton Zug dar. Weil für die Steuerperiode 2015 noch ein progressiver Gewinnsteuertarif zur Anwendung kommt und ins Ausland ausgeschiedene Gewinnanteile zur Steuersatzbestimmung mitberücksichtigt werden, ist die Rekurrentin mit Blick auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 sehr wohl beschwert. Entsprechend ist auf das Rechtsmittel bezüglich dieser Steuern einzutreten.

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen 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. Gelangt das Verwaltungsgericht nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Sachverhalt verwirklicht hat, so fragt sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil BGer 4C.269/2005 vom 16. November 2006 E. 6.2.2). Diese Beweislastregel greift freilich erst dann, wenn es sich unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes und des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung als unmöglich erweist, den Sachverhalt zu ermitteln.

2.3 Für die Beweislast gilt auch im Bereich des öffentlichen Rechts Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz. Demnach hat jene Partei das Vorhandensein einer Tatsache zu beweisen, die aus ihr Rechte ableitet (BGE 133 V 216 E. 5.5). Im Steuerrecht gilt der allgemein anerkannte Grundsatz, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen trägt, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist. Die Tatsache, dass in diesen Verfahren die Untersuchungsmaxime gilt, hat indessen nicht zur Folge, dass sich die Frage der Beweislastverteilung nicht stellen würde. Auch wenn die Steuerverwaltung im Einschätzungs- und Einspracheverfahren in Befolgung ihrer

Untersuchungspflicht alle zumutbaren Erhebungen durchführt, kann es sich ergeben, dass der für die Steuerveranlagung massgebende Tatbestand sich nicht oder nur teilweise ermitteln lässt und nach Abschluss der Untersuchung eine nicht zu beseitigende Ungewissheit des Tatbestandes bleibt. Zu wessen Ungunsten sich diese Ungewissheit auswirkt, ergibt sich aus den Beweislastregeln, die die Folgen der Beweislosigkeit ordnen (BGE 92 I 253 ff. E. 2 f.).

3.

3.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss § 59 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (Ziff. 1), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2), sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (Ziff. 3). Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1; Urteile BGer 2C_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.2.1 und 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, in: StR 64/2009, S. 915 f., je m.w.H). Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise zugunsten des Aktionärs oder diesem nahestehender Personen verzichtet bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (BGE 138 II 57 E. 2.2; Urteile BGer 2C_680/2011 und 2C_681/2011 vom 16. Januar 2012 E. 2.1, 2C_862/2011 und 2C_863/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.1 sowie 2C_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.3.1).

3.2 Bei verdeckten Gewinnausschüttungen handelt es sich um geldwerte Leistungen und Vorteile, die ohne entsprechende Gegenleistung an Personen – an Nahestehende – gewährt werden, die unmittelbar oder mittelbar mit der juristischen Person beteiligungsrechtliche Beziehungen haben. 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. Dies kann durch eine eigentliche Ausschüttung oder eine Gewinnvorwegnahme geschehen. Verdeckte Gewinnausschüttungen setzen keine Steuerumgehungsabsicht voraus, sie werden dem steuerbaren Gewinn des Unternehmens hinzugerechnet und bilden beim Empfänger ebenfalls steuerpflichtiges Einkommen (zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N. 95, m.w.H.). Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, beurteilt sich immer aus der Sicht der steuerpflichtigen juristischen Person, wobei das sogenannte "Arm's length"-Prinzip massgebend ist. Zu prüfen ist demnach, wie gegenüber einem unbeteiligten Dritten gehandelt worden wäre. Dabei kommt es darauf an, was die für das Unternehmen handelnden Organe in guten Treuen als betrieblich begründet angesehen haben. Allein Ungeschicklichkeit der Unternehmensleitung führt nicht zur Besteuerung der Leistung. Ein gewichtiges Indiz für eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn zwischen AG und Aktionär unübliche Rechtsgeschäfte vollzogen werden (zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 58 N. 97 f., m.w.H.).

3.3 Die Rekurrentin und inzwischen auch die Rekursgegnerin (Vernehmlassung, S. 1 und 3) sind der Ansicht, dass die Rekurrentin im Jahr 2015 keine verdeckten Gewinnausschüttungen vorgenommen hat. Auch wenn eine solches Zugeständnis der Rekursgegnerin das Gericht aufgrund der Sachverhaltsfeststellung und Rechtsanwendung von Amtes wegen nicht bindet (siehe vorstehend E. 2.1), so rechtfertigt diese Tatsache dennoch eine eher summarische Prüfung der Frage, ob im Jahr 2015 verdeckte Gewinnausschüttungen getätigt wurden.

3.3.1 Zu dieser Frage ergibt sich aus den Akten Folgendes: Die Rekurrentin verkaufte im Jahr 2015 eine deutsche X.-Berechtigung für EUR 435'000.— an die in Deutschland domizilierte B._____ (StV act. 6, S. 13 Vertrag). Diese X.-Berechtigung war per 31. Dezember 2014 noch mit einem Buchwert von Fr. 100'001.— verbucht gewesen (StV act. 1, Beilage Bilanz). Das Bankkonto der Rekurrentin hatte sich per Ende 2015 im Vergleich zum Vorjahr um lediglich Fr. 81'293.20.— erhöht (StV act. 1, Beilage Bilanz).

Aus dem Einspracheentscheid (StV act. 10, S. 3) ergibt sich, dass die Rekursgegnerin im Wesentlichen aufgrund von (vermeintlichen) buchhalterischen Unregelmässigkeiten und der Tatsache, dass der Verkaufspreis (vermeintlich) nicht mit der erhaltenen Gegenleistung übereingestimmt hatte, zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gelangte. Dies führte zu einer Aufrechnung von Fr. 364'600.— als verdeckte Gewinnausschüttung in Form einer Gewinnvorwegnahme (StV act. 10). Die Rekursgegnerin ging dabei davon aus, dass es sich bei der B. _____ um eine nahestehende Person gehandelt hatte (siehe StV act. 2 und 10). Wie sich aber aus den nun eingereichten Unterlagen ergibt, fehlt es für diese Annahmen inzwischen an einer Grundlage im Sachverhalt.

3.3.2 Anders als von der Rekursgegnerin noch im Einspracheentscheid angenommen (StV act. 10, S. 3), wurde der Verkauf buchhalterisch vollständig verbucht (Rek. act. 5 und 6). Ausserdem hat die Rekurrentin die Differenz zwischen dem Verkaufswert der X.-Berechtigung von EUR 450'000.— und dem Buchwert von Fr. 100'001.— plausibel dargelegt und nachvollziehbar erklärt, warum diese Differenz keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellte. So musste anlässlich des Verkaufs ein mit der C. _____ GmbH bestehender Pachtvertrag für die Zahlung von EUR 250'000.— (ca. Fr. 270'015.—; bei einem Umrechnungskurs per 31. Dezember 2015 von 1.0805 gemäss finanzen.ch) aufgehoben werden (Rek. act. 8; Rekurs, S. 1). Weiter musste ein deutscher Rechtsanwalt mit rund EUR 20'000.— (ca. Fr. 21'610.—) und EUR 3'800.— (ca. Fr. 4'105.90.—) bezahlt werden (Rek. act. 9 und 10; Rekurs, S. 2). Schliesslich schuldete die Rekurrentin der D. _____ eine Verkaufsprovision von rund EUR 65'000.— (ca. Fr. 70'232.50.—) (Rek. act. 11; Rekurs, S. 2). In Anbetracht dieser Abzüge verblieb der Rekurrentin nebst dem Buchwert von Fr. 100'001.— bloss noch ein geringer Gewinn (gemäss Berechnungen und Wechselkursen der Rekurrentin in Höhe von Fr. 393.50.— [Rek. act. 6]). Folglich fehlt es beim Verkauf der X.-Berechtigung bereits an einer geldwerten Leistung, sodass sich weitere Prüfungen erübrigen. Entsprechend lag im Zusammenhang mit dem Verkauf dieses Rechts im Jahr 2015 keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, sodass der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen und die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 in Bezug auf den in der Schweiz steuerbaren Reingewinn entsprechend zu Gunsten der Rekurrentin anzupassen ist.

4. Zusammengefasst ergibt sich, dass hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2015 auf das Rechtsmittel nicht einzutreten ist. Jedoch ist der Rekurs in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 gutzuheissen und die diesbezügliche Veranlagung im Sinne

der Erwägungen an die Vorinstanz zur Neuberechnung des im Kanton Zug steuerbaren Reingewinns zurückzuweisen.

5. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Guttheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Der obsiegenden steuerpflichtigen Person werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre (Art. 144 Abs. 2 DBG bzw. § 120 Abs. 2 StG). Vorliegend erfolgte hinsichtlich des Rekurses gegen die direkte Bundessteuer 2015 ein Nichteintreten und hinsichtlich des Rekurses gegen die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 eine vollumfängliche Guttheissung. Dies würde eigentlich eine anteilmässige Aufteilung der Verfahrenskosten rechtfertigen.

5.1 Allerdings argumentiert die Rekursgegnerin, dass sie in den Veranlagungen 2015 und dem Einspracheentscheid vom 18. Juli 2019 nur deshalb von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen sei, weil die Rekurrentin trotz mehrfacher Aufforderungen die benötigten Dokumente erst im Verfahren vor Verwaltungsgericht eingereicht habe. Hätte sie die Dokumente früher eingereicht, wäre sie bereits zuvor zu ihrem Recht gekommen. Deshalb seien die Kosten dieses Verfahrens vollumfänglich der Rekurrentin zu belasten (Vernehmlassung, S. 3 f.). Es ist deshalb zu prüfen, zu welchem Zeitpunkt die Rekurrentin welche Dokumente eingereicht hat, ob die Rekurrentin durch eine frühere Einreichung dieser Dokumente früher zu ihrem Recht gekommen wäre und ob die Rekurrentin die Möglichkeit gehabt hatte, die betreffenden Dokumente früher einzureichen.

5.2 Aus den Akten ergibt sich dazu das Folgende: Vor Verwaltungsgericht hat die Rekurrentin erstmals folgende Dokumente eingereicht: Kontoblatt 1090 ("Geld-Transferkonto") der Rekurrentin der Periode 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015 (Rek. act. 5); Kontoblatt 8004 ("Ausserord. Gewinne auf Veräusserung von Anlagevermögen") der Rekurrentin der Periode 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015 (Rek. act. 6); Pachtvertrag über X.-Eigentum vom 30. Oktober 2008 (Rek. act. 7); (Aufhebungs-)Vereinbarung zum Pachtvertrag vom 25. März 2015 (Rek. act. 8); Rechnung von RA E. _____ vom 15. Juli 2015 über EUR 11'900.— (Rek. act. 9); Rechnung von RA E. _____ vom 27. August 2015 über EUR 11'900.— (Rek. act. 10) sowie Rechnung D. _____ über EUR 65'000.— (Rek. act. 11). Diese Dokumente erlaubten es dem Gericht ohne weiteres festzustellen, dass im Zusammenhang mit dem Verkauf der X.-Berechtigung keine

verdeckte Gewinnausschüttung getätigt wurde (siehe vorstehend E. 3.3.2). Dem entspricht auch, dass die Rekursgegnerin nach Untersuchung dieser Dokumente nicht mehr am Einspracheentscheid festhält, sondern ihrerseits beantragt, dem Rekurs sei stattzugeben (Vernehmlassung, S. 1). Der Grund dafür ist, dass aus diesen Dokumenten die vollständige Verbuchung des Verkaufs der X.-Berechtigung sowie eine Erklärung für die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung hervorgeht. Mit anderen Worten sind die eingereichten Dokumente geeignet, die vermeintlichen Verdachtsmomente, die gemäss ursprünglicher Ansicht der Rekursgegnerin für eine verdeckte Gewinnausschüttung gesprochen haben, zu entkräften.

5.3 Die Rekursgegnerin hat die Rekurrentin mehrfach zur Einreichung von Unterlagen aufgefordert, mittels derer hätte belegt werden sollen, dass der Verkauf der X.-Berechtigung keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellte. So bat die Rekursgegnerin am 6. Januar 2017 um die Beantwortung von Fragen zur Veräusserung der X.-Berechtigung (Identität des Käufers und Verhältnis zur Rekurrentin) sowie um die Einreichung von Dokumenten zur Bewertung des Rechts und des Kaufs innerhalb von 20 Tagen (StV act. 2). Nach unbenütztem Ablauf dieser Frist sandte die Rekursgegnerin der Rekurrentin am 28. Februar 2017 eine Erinnerung und Bitte um Befolgung der Aufforderung innert 10 Tagen zu (StV act. 3). Schliesslich forderte die Rekursgegnerin die Rekurrentin nach erneut unbenutzter Frist mit Mahnung vom 3. April 2017 wiederum zur Erfüllung der Auflage auf. Dabei machte die Rekursgegnerin die Rekurrentin u.a. auf die Möglichkeit einer Ermessensveranlagung (§ 130 Abs. 3 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG) und die Androhung einer Ordnungsbusse für die Verletzung von Verfahrenspflichten (§ 203 StG und Art. 174 DBG) aufmerksam (StV act. 4). In der Einsprache vom 26. November 2018 reichte die Rekurrentin lediglich den Kaufvertrag und die Vollmacht zum Abschluss des Kaufvertrags zwischen ihr und der B. _____ über die X.-Berechtigung ein (StV act. 6). Mit Brief vom 11. Dezember 2018 bat die Rekursgegnerin um Zustellung des Verbuchungsnachweises für den Verkauf der X.-Berechtigung bis zum 15. Januar 2019 (StV act. 7). Wiederum reagierte die Rekurrentin nicht darauf, sodass die Rekursgegnerin am 23. Januar 2019 ein Erinnerungsschreiben sandte (StV act. 8). Am 27. März 2019 schickte die Rekurrentin per Einschreiben eine zweite Mahnung, bat um Zustellung der Unterlagen und wies die Rekurrentin abermals auf die Möglichkeit einer Busse nach § 203 StG und Art. 174 DBG hin (StV act. 9).

5.4 Aus dem Vorstehenden folgt, dass die Rekursgegnerin die Rekurrentin insgesamt sechs Mal um die Zustellung der Unterlagen bat, welche benötigt wurden, um beurteilen

zu können, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag. Zudem hat die Rekursgegnerin in ihren Schreiben auf die Konsequenzen einer Unterlassung aufmerksam gemacht. Die Rekurrentin macht nicht geltend, die Schreiben nicht erhalten zu haben. Daher muss davon ausgegangen werden, dass sich die Rekurrentin über die Konsequenzen einer Nichteinreichung der verlangten Dokumente im Klaren sein musste.

5.5 Wie sich vorstehend aus E. 5.2 ergibt, sind im Übrigen sämtliche neu eingereichten Dokumente bereits vor der Einsprache vom 26. November 2018 entstanden bzw. wären im Fall der Buchhaltungsdokumente zumindest vorher verfügbar gewesen, sodass die Rekurrentin diese auch deshalb bereits vor der Einsprache hätte einreichen können.

5.6 Somit ist festzuhalten, dass die vor Verwaltungsgericht eingereichten Dokumente geeignet waren, die Rekurrentin bereits vor diesem Gerichtsverfahren zu ihrem Recht kommen zu lassen. Die Rekurrentin wurde mehrfach um die Einreichung dieser Dokumente gebeten und auf die Konsequenzen im Unterlassungsfall aufmerksam gemacht. Trotzdem, und obwohl die Dokumente bereits existiert hatten, unterliess es die Rekurrentin beharrlich, die Dokumente im Verfahren vor der Rekursgegnerin einzureichen. Das vorliegende Gerichtsverfahren war damit einzig aufgrund des Verhaltens der Rekurrentin notwendig. Deshalb werden trotz des Verfahrensausgangs die Kosten im Umfang von 100% gestützt auf Art. 144 Abs. 2 DBG und § 120 Abs. 2 StG der Rekurrentin auferlegt.

5.6.1 Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.— bis Fr. 15'000.— (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht vom 30. August 1977 [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 festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Die Spruchgebühr, welche in Anbetracht des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache zu bestimmen ist, wird vorliegend mit Fr. 2'000.— festgesetzt.

5.6.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Hat die obsiegende Partei einen berufsmässigen Vertreter, so ist ihr für das Honorar und die Barauslagen des Vertreters eine angemessene Entschädigung zuzusprechen (§ 8 Abs. 1 KoV VG). Das Honorar beträgt Fr. 100.— bis Fr. 10'000.— (§ 9 Abs. 1 KoV VG). Die

hinsichtlich des Rekurses obsiegende Rekurrentin war nicht durch einen Rechtsvertreter vertreten, weshalb ihr keine Entschädigung zulasten der Rekursgegnerin zuzusprechen ist (§ 28 Abs. 2 VRG). Auch wäre aufgrund der verspäteten Einreichung von relevanten Dokumenten (siehe vorstehend E. 5.6) keine Entschädigung zuzusprechen.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten. Der Rekurs wird gutgeheissen und die Sache im Sinne der Erwägungen zur Neubestimmung des in der Schweiz steuerbaren Reingewinns der Rekurrentin in der Steuerperiode 2015 an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.
2. Der Rekurrentin wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'000.— auferlegt. Diese wird mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Rekurrentin (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, Abteilung Recht, 3003 Bern, und zum Vollzug von Ziff. 2 im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 28. Januar 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der a.o. Gerichtsschreiber

versandt am