



# 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 20. Februar 2020

in Sachen

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

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer 2012-2015; direkte Bundessteuer 2012–2015

A 2019 5

A. Mit Veranlagungen vom 3. November 2017 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2012–2015 für die A. \_\_\_\_\_ GmbH fest. Für die Steuerperiode 2012 setzte die Steuerverwaltung anstelle des von der steuerpflichtigen Gesellschaft deklarierten Reingewinns von Fr. \_\_ einen steuerbaren Reingewinn von Fr. \_\_ fest. Dabei nahm die Steuerverwaltung verschiedene Aufrechnungen in Höhe von Fr. 446'300.– aufgrund geschäftsmässig nicht begründeter Aufwände vor (Position «Einkauf Termine»: Fr. 299'000.–; Position «Provisionsaufwand»: Fr. 62'000.–; Position «Pauschalspesen»: Fr. 62'000.–; Position «a.o. Aufwand»: Fr. 23'300.–; abzüglich Vorjahresverluste: Fr. 106'190.–). Für die Steuerperiode 2013 veranlagte die Steuerverwaltung anstelle des von der steuerpflichtigen Gesellschaft deklarierten Reingewinns von Fr. \_\_ einen steuerbaren Reingewinn von Fr. \_\_. Dabei nahm die Steuerverwaltung wiederum verschiedene Aufrechnungen in Höhe von Fr. 634'000.– aufgrund geschäftsmässig nicht begründeter Aufwände vor (Position «Einkauf Termine»: Fr. 370'000.–; Position «Provisionsaufwand»: Fr. 174'000.–; Position «Pauschalspesen»: Fr. 90'000.–). Für die Steuerperiode 2014 setzte die Steuerverwaltung anstelle des von der steuerpflichtigen Gesellschaft deklarierten Reingewinns von Fr. \_\_ einen steuerbaren Reingewinn von Fr. \_\_ fest. Dabei nahm die Steuerverwaltung verschiedene Aufrechnungen in Höhe von Fr. 374'000.– aufgrund geschäftsmässig nicht begründeter Aufwände vor (Position «Einkauf Termine»: Fr. 212'000.–; Position «Provisionsaufwand»: Fr. 111'000.–; Position «Pauschalspesen»: Fr. 51'000.–). Für die Steuerperiode 2015 setzte die Steuerverwaltung anstelle des von der steuerpflichtigen Gesellschaft deklarierten Reingewinns von Fr. \_\_ einen steuerbaren Reingewinn von Fr. \_\_ fest. Auch hier nahm die Steuerverwaltung verschiedene Aufrechnungen in Höhe von Fr. 330'000.– aufgrund geschäftsmässig nicht begründeter Aufwände vor (Position «Einkauf Termine»: Fr. 190'000.–; Position «Provisionsaufwand»: Fr. 104'000.–; Position «Pauschalspesen»: Fr. 36'000.–). Sämtliche Aufrechnungen resultierten jeweils aus einer Akzeptanz von 50% der von der steuerpflichtigen Gesellschaft geltend gemachten Aufwände infolge eines «ermessensweisen Entgegenkommens» durch die Steuerverwaltung, mit Ausnahme der Kinderzulagen.

B. Am 14. November 2017 erhob die steuerpflichtige Gesellschaft Einsprache gegen die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern der Steuerperioden 2012–2015. Mit Einspracheentscheid vom 5. Februar 2019 hiess die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Einsprache in Bezug auf die Aufwandpositionen

«Einkauf Termine» in den Steuerperioden 2012–2015 gut und wies die Einsprache im Übrigen ab.

C Mit Schreiben vom 7. März 2019 (Postaufgabe gleichentags) liess die A. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend: Rekurrentin) gegen den Einspracheentscheid vom 5. Februar 2019 beim Verwaltungsgericht Rekurs einreichen und beantragen, 1. In der Steuerperiode 2012 sei auf die Korrektur des Provisionsaufwandes im Umfang von Fr. 62'000.–, auf die Korrektur von Pauschalspesen im Umfang von Fr. 62'000.– und auf die Korrektur des ausserordentlichen Aufwandes im Umfang von Fr. 23'300.– zu verzichten; 2. In der Steuerperiode 2013 sei auf die Korrektur des Provisionsaufwandes im Umfang von Fr. 174'000.– und auf die Korrektur von Pauschalspesen im Umfang von Fr. 90'000.– zu verzichten; 3. In der Steuerperiode 2014 sei auf die Korrektur des Provisionsaufwandes im Umfang von Fr. 111'000.– und auf die Korrektur von Pauschalspesen im Umfang von Fr. 51'000.– zu verzichten; 4. In der Steuerperiode 2015 sei auf die Korrektur des Provisionsaufwandes im Umfang von Fr. 104'000.– und auf die Korrektur von Pauschalspesen im Umfang von Fr. 36'000.– zu verzichten; 5. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Steuerverwaltung des Kantons Zug. Auf die Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

D. Den Kostenvorschuss von Fr. 6'000.– bezahlte die Rekurrentin fristgerecht.

E. Am 17. Mai 2019 reichte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Rekursgegnerin) ihre Vernehmlassung ein mit dem Antrag, der Rekurs vom 7. März 2019 sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei, und im Übrigen sei der Einspracheentscheid vom 5. Februar 2019 zu bestätigen; unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrentin. Auf die Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

F. Mit Schreiben vom 20. Juni 2019 liess die Rekurrentin ihre Replik einreichen und an ihren Anträgen festhalten. Auf die Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

G. Am 28. Juni 2019 reichte die Rekursgegnerin ihre Duplik ein und hielt an ihren Anträgen fest. Auf die Ausführungen wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

H. Mit Schreiben vom 1. Juli 2019 stellte das Verwaltungsgericht der Rekurrentin die Duplik zur Kenntnisaufnahme zu. Daraufhin gingen beim Verwaltungsgericht keine weiteren sachbezüglichen Stellungnahmen mehr ein.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

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 5. Februar 2019 wurde am 7. März 2019 und damit rechtzeitig eingereicht. Er entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist.

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 ZGB 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 E. 2 f.).

3.

3.1 Im hier zu beurteilenden Fall ist umstritten, ob die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid die folgenden Aufrechnungen zu Recht vorgenommen und die daraus resultierenden Reingewinne dementsprechend richtigerweise veranlagt hat (StV act. 12): Für die Steuerperiode 2012 Aufrechnungen in Höhe von insgesamt Fr. 147'300.– (gesamte Aufrechnungen «Provisionsaufwand», «Pauschalspesen» und «a.o. Aufwand», abzüglich Vorjahresverlust von Fr. 106'190.–), resultierend in einem Reingewinn von Fr. \_\_; für die Steuerperiode 2013 Aufrechnungen in Höhe von insgesamt Fr. 264'000.– (gesamte Aufrechnungen «Provisionsaufwand» und «Pauschalspesen»), resultierend in einem Reingewinn von Fr. \_\_; für die Steuerperiode 2014 Aufrechnungen in Höhe von insgesamt Fr. 162'000.– (gesamte Aufrechnungen «Provisionsaufwand» und «Pauschalspesen»), resultierend in einem Reingewinn von Fr. \_\_; für die Steuerperiode 2015 Aufrechnungen in Höhe von insgesamt Fr. 140'000.– (gesamte Aufrechnungen «Provisionsaufwand» und «Pauschalspesen»), resultierend in einem Reingewinn von Fr. \_\_.

3.2 Bevor die einzelnen Aufwandsposten geprüft werden, ist fraglich, welche Anforderungen an die Rügen der Rekurrentin zu stellen sind und inwiefern das Verwaltungsgericht den Einspracheentscheid ändern könnte. Die Rekursgegnerin argumentiert in ihrer Vernehmlassung, dass die Rekurrentin mittels Ermessensveranlagungen i.S.v. Art. 130 Abs. 2 DBG und § 130 Abs. 3 StG veranlagt worden sei. Deshalb könne der diesbezügliche Einspracheentscheid nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit i.S.v. Art. 132 Abs. 3 DBG und § 132 Abs. 2 StG angefochten werden (Vernehmlassung, S. 4 f.).

3.3 Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG, § 127 Abs. 1 StG). Sie muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über

den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG, § 127 Abs. 2 StG). Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die kantonale Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG, § 130 Abs. 3 StG). Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG, § 132 Abs. 2 StG). Bei der Ermessensveranlagung handelt es sich um eine besondere Art der Sachverhaltsermittlung durch Schätzung, welche zum Zuge kommt, wenn ein Untersuchungsnotstand besteht, d.h. wenn die Steuerfaktoren nicht nachgewiesen werden oder nachgewiesen werden können (Urteil BGer 2C\_554/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3). Entscheidend ist stets, dass der Sachverhalt nicht abklärbar und daher ungewiss ist (Urteil BGer 2C\_917/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.2). Voraussetzung für eine Veranlagung nach Ermessen aufgrund der Verletzung von Verfahrenspflichten ist eine Mahnung. Das Unterbleiben einer solchen Mahnung stellt einen schwerwiegenden Verfahrensmangel dar, der jedoch keine Nichtigkeit der Veranlagung zur Folge hat. Allerdings darf die Veranlagung dann nicht ermessensweise erfolgen (zum Ganzen Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 130 N. 47a, m.w.H.).

3.4 Bei der Beurteilung ist die besondere Natur der Ermessensveranlagung zu beachten. Da die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Steuerfaktoren genau ermitteln kann, muss sie diese schätzen. Dabei hat sie notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen abzustellen. Weil eine Ermessenseinschätzung somit naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist, ist die Möglichkeit, sie anzufechten, entsprechend eingeschränkt. Die steuerpflichtige Person hat grundsätzlich nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis hat sie die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen; blosse Teilnachweise genügen nicht. In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substantiierter Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel für diese Sachverhaltsdarstellung zu nennen. Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Vielmehr wird die steuerpflichtige Person, die ihre

Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können – also beispielsweise eine bisher nicht vorgelegte Steuererklärung nachträglich einreichen. Auf die Einsprache einer steuerpflichtigen Person, welche zulässigerweise nach Ermessen veranlagt worden ist und der mit der Einsprache keine substantiierte Sachdarstellung samt Beweismittelangebot abgibt, ist daher nicht einzutreten (vgl. Urteil BGer 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 5 und Urteil BGer 2C\_620/2007 vom 2. Juli 2008 E. 2.1).

3.5 In Bezug auf steuermindernde Tatsachen ist eine Ermessensveranlagung prinzipiell nicht angezeigt. Sofern die steuerpflichtige Person eine solche Tatsache wegen der Nichterfüllung einer Auflage nicht nachweisen kann, ist der geltend gemachte Abzug grundsätzlich nicht zu gewähren. Eine Ausnahme davon besteht im Fall eines Untersuchungsnotstands. Dieser liegt dann vor, wenn die Erfüllung der Auflage aus von der steuerpflichtigen Person nicht zu vertretenden Gründen unmöglich oder unzumutbar ist oder wenn der Bestand des Abzugs erwiesen, aber dessen Höhe unbekannt ist. In einem solchen Fall ist die Höhe der steuermindernden Tatsachen wiederum zu schätzen (zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 31 und 42 ff.).

### 3.6

3.6.1 Dem vorstehenden Abschnitt kann entnommen werden, dass eine Ermessensveranlagung in Bezug auf die vorliegend geltend gemachten Aufwendungen generell möglich ist, sofern die entsprechenden Ausnahmenvoraussetzungen erfüllt sind. Die Ausführungen der Rekursgegnerin sind zumindest implizit so zu verstehen, dass die Rekursgegnerin die Aufwandsposten (mit Ausnahme des Postens «a.o. Aufwand») als grundsätzlich ausgewiesen, jedoch deren geltend gemachte Höhe als nicht hinreichend belegt erachtet (Vernehmlassung, S. 4 ff.). Dies rechtfertigt damit in Bezug auf die Höhe des geltend gemachten Aufwands prinzipiell eine Abweichung vom Prinzip, dass die Nicht-Erfüllung einer Auflage zu einer vollumfänglichen Nichtgewährung des Abzugs führt. Wie sich den Akten entnehmen lässt, liegen in Bezug auf die Jahre 2012, 2014 und 2015 (StV act. 13, 14 und 15) auch entsprechende Mahnungen vor, die eine notwendige Voraussetzung für eine Ermessensveranlagung sind (siehe vorstehend E. 3.3). Somit ist es grundsätzlich zwar möglich und zulässig, dass im hier zu beurteilenden Fall in Bezug auf den geltend gemachten Aufwand für die Jahre 2012, 2014 und 2015 Ermessensveranlagungen vorliegen. Als Ausnahmenvoraussetzung für eine Ermessensveranlagung käme vorliegend namentlich die Verletzung von

Verfahrenspflichten infolge der Nichterfüllung der Beweisaufgabe hinsichtlich der Höhe der Aufwände in Frage. Wie aber sogleich zu sehen sein wird, hat dies nicht zur Folge, dass die erhöhten Anforderungen an die Anfechtung einer Ermessensveranlagung zur Anwendung gelangen, sodass letztlich offenbleiben kann, ob für die Jahre 2012, 2014 und 2015 zu Recht eine ermessensweise Veranlagung des geltend gemachten Aufwands erfolgt ist. Denn selbst wenn das Vorliegen einer Verletzung von Verfahrenspflichten zu bejahen wäre, so hätte dies aufgrund eines widersprüchlichen Verhaltens der Rekursgegnerin keine erschwerte Anfechtung einer allfälligen Ermessensveranlagung zur Folge, wie sich nachfolgend ergibt.

3.6.2 Nach Art. 5 Abs. 3 BV handeln Staatliche Organe und Private nach Treu und Glauben. Gemäss Art. 9 BV hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben begründet ein justiziables Grundrecht des Einzelnen und weist verschiedene Teilgehalte auf. So darf sich z.B. der Empfänger einer falschen Auskunft auf diese berufen und die verantwortliche Behörde muss sich so verhalten, als ob die Auskunft richtig gewesen wäre. Weiter verbietet der Grundsatz widersprüchliches Verhalten. Namentlich darf ein und dieselbe Behörde von einem Standpunkt, den sie gegenüber einem bestimmten Bürger in einem konkreten Verfahren verbindlich eingenommen hat, nicht ohne sachlichen Grund abweichen (Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli/Markus Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 22 Rz. 3 ff.).

3.6.3 Die Rekursgegnerin hielt im Einspracheentscheid fest, dass für die Jahre 2012–2015 keine Mahnung erfolgt und dass deshalb eine Ermessensveranlagung nicht zulässig sei und darum auch die erhöhten Anforderungen an eine Einsprache keine Anwendung fänden (StV act. 12, S. 2). Auch wenn diese Schlussfolgerung nicht mit der Faktenlage übereinstimmt (siehe vorstehend E. 3.6.1), handelt es sich dabei dennoch um einen von der Rekursgegnerin verbindlich eingenommenen Standpunkt. Im Verfahren vor Verwaltungsgericht hingegen argumentiert die Rekursgegnerin, dass die Anfechtung des Einspracheentscheids nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit möglich sei (Vernehmlassung, S. 4). Einen sachlichen Grund für diese andere Einschätzung ist nicht erkennbar, ausser dass die Rekursgegnerin womöglich die Mahnungen im Einspracheverfahren nicht berücksichtigt hatte. Dafür spricht, dass sie diese erst mit ihrer Duplik eingereicht hat. Auch kann der Rekurrentin im hier zu beurteilenden Fall nicht der Vorwurf gemacht werden, sie hätte die Fehlerhaftigkeit dieser Aussage erkennen können.

Denn wenn die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid ohne Weiteres davon ausgeht, dass die Voraussetzungen für eine erschwerte Anfechtung der Veranlagung nicht gegeben sind, so kann man von der Rekurrentin nicht verlangen, anzunehmen, im Verfahren vor Verwaltungsgericht gelte ohne anderslautende gesetzliche Grundlage plötzlich ein anderer Massstab. Im Übrigen ist nicht einmal erstellt, ob die Rekurrentin die Mahnungen für die Steuerjahre 2012, 2014 und 2015 überhaupt erhalten hat und damit die Fehlerhaftigkeit des Einspracheentscheids hätte erkennen können. So sind die Mahnungen nicht als Einschreiben gekennzeichnet (StV act. 13, 14 und 15) und auch sonst ergibt sich aus den Akten nicht mit genügender Klarheit, dass die Rekurrentin die Mahnungen tatsächlich erhalten hat (siehe zum Ablauf der Korrespondenz im Detail nachstehend E. 5.5). Weil ausserdem für das Jahr 2013 keine Mahnung vorliegt, ist für die Veranlagung dieses Jahres keine Ermessensveranlagung zulässig. Somit stellt sich für dieses Jahr die Frage nach einer erschwerten Anfechtbarkeit des Einspracheentscheids ohnehin nicht. Aus demselben Grund unterliegt der vorliegende Rekurs auch für die Steuerperioden 2012, 2014 und 2015 nicht den erschwerten Voraussetzungen der Anfechtung einer Ermessensveranlagung.

#### 4.

4.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 DBG bzw. § 59 Abs. 1 StG (vgl. auch Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG, SR 642.14) zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b bzw. Ziff. 2), sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c bzw. Ziff. 3).

4.2 Das Bundesgericht hat sich in seiner Rechtsprechung verschiedentlich zur Frage geäussert, was unter dem Begriff des nicht geschäftsmässig begründeten Aufwandes zu

verstehen ist. Im Entscheid 2P.153/2002 (auch: 2A.358/2002) vom 29. November 2002 führte es in Erwägung 3.2 dazu aus: «Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG zählt zwar Beispiele von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand auf, definiert indessen den Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwands nicht näher. Es muss deshalb im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände bestimmt werden, ob ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand vorliegt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die einzelnen Aufwendungen tatsächlich für die Unternehmung notwendig sind. Es genügt, wenn ein objektiver Zusammenhang mit der Unternehmungstätigkeit besteht (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Aufl., Bern 2002, N. 54 zu § 46). Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung orientiert sich am unternehmerischen Zweck. Der wirtschaftliche Nutzen und Erfolg einer Aufwendung ist dabei nicht allein entscheidend. Insbesondere ist es den Steuerbehörden untersagt, ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Geschäftsführers zu setzen. Eine Geschäftsaufwendung ist grundsätzlich geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in einem kausalen Zusammenhang stehen. Damit die Aufwendung der betrieblichen Sphäre zugeordnet werden kann, muss die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung sachlich sein, wobei die Sachlichkeit einer Aufwendung mit Hilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt wird. Das Bundesgericht hat zur Verletzung der Sorgfaltspflicht festgehalten, dass das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung in einem Missverhältnis stehen muss, das ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt (BGE 113 Ib 23 E. 2c). Was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Aufwendungen gerechnet werden kann, ist steuerlich als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Nicht entscheidend ist, ob ein Betrieb auch ohne den in Frage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (StE 1988, B 27.6 Nr. 5, E. 2c, mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre; Peter Brülisauer/Marco Mühlemann, in: Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 58 N. 183 ff.). Auch kann eine Aktiengesellschaft mit ihren Aktionären zivilrechtliche Verträge abschliessen, ohne dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Sie kann grundsätzlich derartige Verträge mit ihren Aktionären abschliessen wie mit beliebigen Dritten, solange damit nicht Leistungen erbracht werden, die einem aussenstehenden Dritten nicht eingeräumt würden (vgl. BGE 107 Ib 325; ASA 53 54, E. 2, S. 58).»

4.3 Hat eine steuerpflichtige Gesellschaft einen Aufwand erfolgswirksam verbucht, dann ist es grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist. Kann sie hierfür sachliche Gründe, d.h. genügende Tatsachen für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit anführen, kommt der aus Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG abgeleitete Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zum Tragen (BGE 137 II 353 E. 6.2; Urteil BGer 2C\_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4).

5.

5.1 Fraglich ist vorliegend zunächst, ob die Rekursgegnerin zu Recht die folgenden Aufrechnungen von aus ihrer Sicht geschäftsmässig nicht begründetem Provisionsaufwand vorgenommen hat: Fr. 62'000.– im Jahr 2012, Fr. 174'000.– im Jahr 2013, Fr. 111'000.– im Jahr 2014 und Fr. 104'000.– im Jahr 2015. Diese Beträge entsprechen den Rechtsbegehren der Rekurrentin und sind gleichbedeutend mit 50% des von der Rekurrentin im Veranlagungsverfahren geltend gemachten Provisionsaufwands. Wie nachfolgend zu sehen sein wird, beziehen sich die Ausführungen der Rekurrentin jedoch, mit Ausnahme der Kinderzulagen, stets auf 100% des von ihr geltend gemachten Aufwands und Spesen und nicht bloss auf die streitgegenständlichen 50%.

5.2 Bevor die einzelnen Nachweise für die geltend gemachten Aufwände geprüft werden, ist in Anbetracht des umfangreichen Aktenmaterials das Verhältnis der Mitwirkungspflicht der Parteien und der Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen zu klären. Dieses Gericht verfolgt bei Rechtsöffnungen in sozialversicherungsrechtlichen Verfahren die Praxis, dass der Untersuchungsgrundsatz sein Korrelat in der Mitwirkungspflicht der Parteien hat (vgl. dazu Hans-Ulrich Stauffer, Rechtsprechung des Bundesgerichts zur beruflichen Vorsorge, 3. Aufl. 2013, N. 7.5 zu Art. 73 BVG). Aufgrund der Mitwirkungspflicht der Parteien im Steuerrecht (siehe vorstehend E. 2.1 und 3.4) muss auch im Steuerrecht gelten, dass vom Gericht nicht verlangt werden kann, unbegrenzt die gesamten Verfahrensakten (also auch diejenigen, auf die sich die Rekurrentin im Verfahren vor Verwaltungsgericht nicht explizit stützt) auf weitere Details, die für die Begründetheit der geltend gemachten steuermindernden Tatsachen sprechen, zu durchsuchen. Gleichermassen hat es die Rekurrentin sich selbst zuzuschreiben, wenn sie zwar Dokumente ins Verfahren einbringt, sich deren Inhalt dem Gericht aber im Rahmen einer vernünftigen Prüfung nicht vollständig erschliesst, und das Gericht deshalb deren Beweiswert als beschränkt erachtet. Dies muss umso mehr gelten, wenn eine Partei professionell vertreten ist.

5.3 Die Rekursgegnerin argumentiert, die Rekurrentin habe es unterlassen, innert der Rekursfrist sämtliche entsprechenden zusätzlichen Verträge, Rechnungen und Zahlungsbelege ins Recht zu legen, welche eine detaillierte Überprüfung von Bestand, Höhe und geschäftsmässiger Begründetheit der geltend gemachten Provisionsaufwendungen erlauben würden (Vernehmlassung, S. 5). Die Rekurrentin hingegen argumentiert, sie habe sämtliche Provisionsaufwände hinreichend

nachgewiesen und hat dabei exemplarisch auf bestimmte Provisionsposten verwiesen (Rekurs, S. 3 ff.).

5.4 In Anbetracht der allgemeinen Beweislastbestimmungen (siehe vorstehend E. 2.3) ist daher zu untersuchen, ob die Rekurrentin die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Provisionsaufwände nachgewiesen hat. Erforderlich ist dazu der Nachweis, dass die Höhe der Aufwände plausibel ist und dass die Aufwände tatsächlich zu einer Ertragsminderung geführt haben. Insbesondere sind die entsprechenden Buchungen und Belege beizubringen. Bekanntlich kann eine Buchung für sich keinen Beweis erbringen, so lange der entsprechende Beleg dazu fehlt (vgl. mit den Grundsätzen der ordnungsmässigen Buchführung in Art. 957a Abs. 2 OR). Als Buchungsbeleg gelten alle schriftlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrunde liegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können (Art. 957a Abs. 3 OR).

5.5 Bevor die einzelnen Positionen genauer betrachtet werden, ist es für die Würdigung der vorhandenen Beweismittel von Nutzen, die Einbringung der Akten im vorinstanzlichen Verfahren zu betrachten. Mit Mahnungen vom 21. November 2013 (StV act. 13), 5. November 2015 (StV act. 14) und 10. November 2016 (StV act. 15) informierte die Rekursgegnerin die Rekurrentin darüber, dass diese innerhalb der vorgeschriebenen Frist die Steuererklärungen und die dazugehörigen Beilagen der Steuerperioden 2012, 2014 und 2015 nicht eingereicht habe. Die Rekursgegnerin forderte die Nachreichung der Unterlagen jeweils innerhalb von 20 Tagen. Weiter machte die Rekursgegnerin die Rekurrentin auf die Möglichkeit einer Ermessensveranlagung im Unterlassungsfall, deren erschwerte Anfechtung sowie auf die Möglichkeit einer Ordnungsbusse aufmerksam. Am 22. Juni 2017 fand eine Buchprüfung der Rekurrentin statt (StV act. 5, Beilage A). Im Anschluss sandte die Vertreterin der Rekurrentin am 11. Juli 2017 der Rekursgegnerin weitere Unterlagen zu und beantwortete offene Fragen (StV act. 5, Beilage D–1). Mit Schreiben vom 17. August 2017 bat die Rekursgegnerin die Vertreterin der Rekurrentin um die Zustellung weiterer Unterlagen (StV act. 8, S. 4–6). Am 27. September 2017 stellte die Vertreterin der Rekurrentin die Zustellung weiterer Unterlagen bis am 29. September 2017 in Aussicht (StV act. 5, Beilage E–1). Dem kam die Vertreterin schliesslich fristgerecht nach (StV act. 5, Beilage E–2). Mit Brief vom 3. Januar 2018 nahm die Rekurrentin zu den Steuerveranlagungen der Jahre 2012–2015 Stellung (StV act. 7, S. 2 f.). Mit Schreiben vom 24. August 2018 informierte die Rekursgegnerin die Rekurrentin darüber, dass nach Durchsicht der Unterlagen die Beweisaufgabe vom 17. August 2017

noch nicht vollständig beantwortet worden sei und zahlreiche Dokumente wie Rechnungen und Verträge fehlten. Die Rekursgegnerin setzte der Rekurrentin eine erneute Frist bis zum 28. September 2018 zur Einreichung weiterer Unterlagen und wies darauf hin, dass bei unbenutztem Ablauf der Frist aufgrund der momentanen Aktenlage entschieden würde. Auch machte die Rekursgegnerin die Rekurrentin u.a. auf die Möglichkeit einer Ermessensveranlagung aufmerksam (StV act. 8, S. 1–3). Mit Schreiben vom 16. Oktober 2018 nahm die Rekurrentin zur Beweisaufgabe Stellung. Dabei reichte sie weitere Dokumente ein und offerierte Erklärungen zu gewissen Verbuchungen (StV act. 9). Mit einem weiteren Schreiben informierte die Rekursgegnerin die Rekurrentin am 14. November 2018 darüber, dass diese auch die zweite Beweisaufgabe nicht vollständig beantwortet habe, weil nach wie vor insbesondere zahlreiche Verträge und detaillierte Unterlagen über die Festsetzung der Provisionen fehlten. Die Rekursgegnerin setzte der Rekurrentin eine letzte Frist bis zum 14. Dezember 2018 zur Einreichung der fehlenden Unterlagen (StV act. 10, S. 1). Am 28. November 2018 sandte die Rekursgegnerin der Rekurrentin das gleiche Schreiben, allerdings mit einer Einreichungsfrist bis am 21. Dezember 2018, nochmals zu, weil die Rekursgegnerin auf ihr vorheriges Schreiben hin keinen Versandnachweis erhalten hatte (StV act. 10, S. 2 f.). Mit Stellungnahme vom 20. Dezember 2018 reichte die Rekurrentin weitere Dokumente wie Umsatznachweise und Bankauszüge ein (StV act. 11).

5.6 Zu den einzelnen Aufrechnungen ergibt sich Folgendes: Für das Jahr 2012 hat die Rekurrentin spezifisch die Provisionsaufwendungen für die C. \_\_\_\_\_ GmbH in Höhe von Fr. 69'500.– und für J. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 49'200.– sowie übrige Provisionszahlungen in Höhe von Fr. 7'192.– erwähnt. Dies entspricht 100% des in diesem Jahr geltend gemachten Provisionsaufwands. Fraglich ist, ob zusätzlich zu den von der Rekursgegnerin davon anerkannten 50% weitere Beträge dieses Aufwands zu berücksichtigen sind.

5.6.1 Betreffend die Provisionszahlungen an die C. \_\_\_\_\_ GmbH liess die Rekurrentin ausführen, die Provisionszahlung setze sich zusammen aus einer Direktprovision pro Abschluss, einer Organisationsentschädigung – welche die Rekurrentin von der D. \_\_\_\_\_ Krankenkasse Services AG erhalte und dem Vermittler weitergebe – sowie einer Terminentschädigung (Abgeltung Kosten für eine Terminbeschaffung) und einer Superprovision (sog. Quantitätsbonus) pro Versicherungsabschluss. Auf der Schussabrechnung der D. \_\_\_\_\_ Krankenkasse Services AG sei zudem der konkrete Umsatz der Rekurrentin ersichtlich, welcher aufgrund

der Vermittlungstätigkeit der C.\_\_\_\_\_ GmbH habe erzielt werden können (Rekurs, S. 4).

5.6.2 Würdigend ergibt sich zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Provisionszahlungen Folgendes: Zunächst fällt auf, dass die Rekurrentin trotz mehrfacher Aufforderungen der Rekursgegnerin (siehe vorstehend E. 5.5) nie einen Vertrag zwischen ihr und der C.\_\_\_\_\_ GmbH eingereicht hat. Dies erstaunt sehr, hat doch die Rekurrentin gemäss eigenen Angaben im Rahmen dieser Geschäftsbeziehung im Jahr 2012 über Fr. 65'000.– bezahlt (Rek. act. 3). Gleichwohl ist davon auszugehen, dass diese Geschäftsbeziehung tatsächlich besteht, weil die Rekurrentin eine detaillierte Aufstellung über die vermittelten Versicherungen und verdienten Provisionen eingereicht hat (Rek. act. 3, S. 1–3). Zudem ergibt sich aus der Übersicht der D.\_\_\_\_\_ Krankenkasse Services AG ebenfalls eine Provisionstätigkeit der C.\_\_\_\_\_ GmbH (Rek. act. 3, S. 6). Allerdings kann das Gericht nicht nachvollziehen, in welcher Höhe der Aufwand tatsächlich angefallen ist, weil die Rekurrentin keine Belege diesbezüglich eingereicht hat. Der blosser Verweis auf den mittels der C.\_\_\_\_\_ GmbH erzielten Umsatz, m.a.W. eine Ertragsposition, ist ungeeignet, um eine Zahlung für einen tatsächlich entstandenen Aufwandposten nachzuweisen. Dazu wäre stattdessen ein entsprechender Zahlungsbeleg notwendig (siehe vorstehende E. 5.4). Die Übersicht der D.\_\_\_\_\_ Krankenkasse Services AG (Rek. act. 3, S. 6) ist nicht ausreichend, um das Fehlen dieses Belegs zu kompensieren. So handelt es sich bei diesem Dokument ebenfalls um keinen Beleg. Ausserdem hat die Rekurrentin nicht substantiiert genug dargelegt, inwiefern genau die Beträge von Fr. 43'534.80 («Provisionsvolumen») und Fr. 8'706.95 («Bonusprovision») der D.\_\_\_\_\_ Krankenkasse Services AG Übersicht (Rek. act. 3, S. 6) mit den Posten «Direkt Provision» (Fr. 35'500.–), «Organisationsentschädigung» (Fr. 7'500.–), «Terminentschädigung» (Fr. 3'500.–) und «Superprovision gemäss Aufstellung D.\_\_\_\_\_ Krankenkasse» (Fr. 23'000.–) gemäss der Übersicht der Rekurrenten (Rek. act. 3, S. 1) korrespondieren. Daraus ergibt sich, dass die Rekurrentin in keiner Weise nachgewiesen hat, dass der verbuchte Provisionsaufwand der C.\_\_\_\_\_ GmbH auch tatsächlich zu einer Ausgabe, oder zumindest einer begründeten Kreditorenbuchung, in der behaupteten Höhe geführt hat.

5.6.3 Betreffend die Provisionszahlungen an J.\_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 49'200.– brachte die Rekurrentin vor, die Höhe der Provisionszahlung setze sich auch hier aus einer Direktprovision und einer Superprovision pro vermittelten Abschluss zusammen (Rekurs, S. 4). Die Rekurrentin hat zwar auch für diesen Posten eine detaillierte

Provisionsaufstellung (Rek. act. 4) eingereicht, doch fehlt wiederum der dazu korrespondierende Beleg. Entsprechend ist bei dieser Position die Höhe der Provisionszahlungen für das Verwaltungsgericht ebenfalls nicht nachvollziehbar.

5.6.4 Bei den übrigen Provisionszahlungen in der Höhe von Fr. 7'192.– verzichtete die Rekurrentin auf jeglichen Nachweis, sondern liess lediglich ausführen, dass es sich um Kleinstbeträge handle (Rekurs, S. 4). Es ist offensichtlich, dass diese Aufwände in ihrer Höhe für dieses Gericht ebenfalls nicht nachvollziehbar und damit nicht genügend ausgewiesen sind.

5.6.5 Zusammengefasst ergibt sich für das Jahr 2012, dass die Rekurrentin keinen der geltend gemachten Provisionsaufwände (m.a.W. 100% der in diesem Jahr geltend gemachten Provisionsaufwände) in seiner Höhe hinreichend ausgewiesen hat. Die ermessensweise Berücksichtigung von 50% der behaupteten Aufwände durch die Rekursgegnerin ist nicht zu beanstanden und kann als sehr grosszügig erachtet werden.

5.7 Für das Jahr 2013 hat die Rekurrentin spezifisch die Provisionsaufwendungen für die C.\_\_\_\_\_ GmbH in Höhe von Fr. 162'000.– und an K.\_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 55'600.– sowie übrige Provisionszahlungen in Höhe von Fr. 42'204.– erwähnt. Dies entspricht wiederum 100% des in diesem Jahr geltend gemachten Provisionsaufwands von Fr. 348'358.–. Die Differenz von Fr. 88'554.– zum ursprünglich geltend gemachten Betrag erklärt sich durch eine inzwischen korrigierte und akzeptierte Fehlbuchung an die E.\_\_\_\_\_ LLC. Fraglich ist deshalb, ob zusätzlich zu den von der Rekursgegnerin anerkannten 50% weitere Beträge dieses Aufwandpostens von Fr. 259'804.– zu berücksichtigen sind.

5.7.1 Betreffend die Provisionszahlungen an die C.\_\_\_\_\_ GmbH in Höhe von Fr. 162'000.– ergibt sich aus den Akten Folgendes: Wie schon im Jahr 2012 liess die Rekurrentin lediglich eine detaillierte Aufstellung über die vermittelten Versicherungen und verdienten Provisionen der C.\_\_\_\_\_ GmbH einreichen. Erneut fehlen jegliche Zahlungsbelege, welche die tatsächlichen Zahlungen der Rekurrentin an die C.\_\_\_\_\_ GmbH belegen würden. Wie schon in vorstehender E. 5.6.2 ausgeführt, reichen aber bloss Umsatznachweise ohne Zahlungsbelege nicht, um tatsächlich geschäftsmässig begründete Aufwände bzw. deren Höhe zu belegen. Ohnehin wären für das Verwaltungsgericht auch die Details des Umsatznachweises nicht verständlich. Aus dem Belegprinzip folgt auch, weshalb die Überweisung der F.\_\_\_\_\_ Versicherung (Rek.

act. 6, S. 7) nicht geeignet ist, einen tatsächlich geschäftsmässig begründeten Aufwand nachzuweisen. In diesem Beleg mag man zwar einen Nachweis für einen Umsatz sehen, der zu einem «Produktions- und Qualitätsbonus 2013» geführt hat. Aber der korrespondierende, geschäftsmässig begründete Aufwand ergibt sich daraus in seiner Höhe nicht. Somit fehlen sämtliche Nachweise für die geltend gemachten Provisionsaufwände betreffend die C. \_\_\_\_\_ GmbH.

5.7.2 Betreffend die Provisionszahlungen an K. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 55'600.– liess die Rekurrentin ausführen, die Höhe der Provisionszahlung entspreche einer Direktprovision pro vermittelten Abschluss (Rekurs, S. 5). Als Nachweis liess die Rekurrentin Bankzahlungsbelege von ihren Überweisungen an K. \_\_\_\_\_ sowie mehrere handschriftliche Wochenrapporte über die Versicherungsabschlüsse von K. \_\_\_\_\_ einreichen (Rek. act. 7). Trotz mehrfacher Aufforderung zur Einreichung durch die Rekursgegnerin (siehe vorstehende E. 5.5) fehlt allerdings ein schriftlicher Vertrag. Dieses Fehlen kann jedoch durch die vorhandenen Unterlagen kompensiert werden. Denn die in Rechnung gestellten Provisionsansprüche und Benzinspesen stimmen betragsmässig stets mit den nachgewiesenen Zahlungen überein (siehe etwa Januar: Forderung und Überweisung von Fr. 6'000.–; April: Forderung und Überweisung von Fr. 7'020.–; September: Forderung und Überweisung von Fr. 5'250.–). Daraus lässt sich aufgrund der speziellen Umstände dieses Falls mit hinreichender Deutlichkeit auf eine vertragliche Vereinbarung über Art und Höhe der Provisionen schliessen, sodass diese Dokumente im hier zu beurteilenden Fall als ausreichender Ersatz für einen Vertrag dienen. Das Verwaltungsgericht erachtet deshalb die geschäftsmässige Begründetheit der Provisionszahlungen an K. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 55'600.– als genügend nachgewiesen, auch wenn ein entsprechender Vertrag fehlt.

5.7.3 Für die übrigen, nicht weiter nachgewiesenen Provisionszahlungen in der Höhe von Fr. 42'204.– kann auf die Ausführungen in vorstehender E. 5.6.4 verwiesen werden. Allerdings ist der Vollständigkeit halber hinzuzufügen, dass ein Betrag von Fr. 42'204.– bei einem gesamten behaupteten Provisionsbetrag im Jahr von 2013 von Fr. 259'804.– (Fr. 348'358.– abzüglich Fr. 88'554.–) nicht annähernd als «unwesentlich» (Rekurs, S. 5) bezeichnet werden kann, auch wenn sich der Betrag von Fr. 42'204.– aus mehreren Einzelbeträgen zusammensetzen mag.

5.7.4 Zusammengefasst ergibt sich für das Jahr 2013, dass die Rekurrentin lediglich Fr. 55'600.– der von ihr insgesamt geltend gemachten Provisionsaufwände von

Fr. 259'804.– hinreichend ausgewiesen hat. Dies entspricht weniger als 50% des im Veranlagungsverfahren geltend gemachten Provisionsaufwands (abzüglich Fr. 88'554.– aufgrund der bereits erwähnten Fehlbuchung). Die ermessensweise Berücksichtigung von 50% der behaupteten Aufwände durch die Rekursgegnerin ist nicht zu beanstanden und kann als sehr grosszügig erachtet werden.

## 5.8

5.8.1 Für das Jahr 2014 hat die Rekurrentin spezifisch die Provisionsaufwendungen für die G. \_\_\_\_\_ Versicherung in Höhe von Fr. 130'200.– und an K. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 41'443.– sowie übrige Provisionszahlungen in Höhe von Fr. 51'612.– erwähnt.

5.8.2 Betreffend die Provisionszahlungen an die G. \_\_\_\_\_ Versicherung in Höhe von Fr. 130'200.– hat die Rekurrentin ausgeführt, die Provisionszahlung setze sich zusammen aus einer Direktprovision pro Abschluss – welche je nach vermittelter Krankenversicherung variere – und einer Superprovision (Rek. act. 12, S. 1-8). Die Beilagen und Nachweise für diesen Aufwandposten entsprechen insofern denjenigen für die C. \_\_\_\_\_ GmbH, als der erste Teil lediglich eine von der Rekurrentin erstellte Auflistung aller anscheinend vermittelten Provisionen darstellt. Wiederum ist eine solche Liste nicht geeignet, einen tatsächlich geschäftsmässig begründeten Aufwand nachzuweisen (siehe vorstehend E. 5.6.2). Im Unterschied zur Dokumentation der C. \_\_\_\_\_ GmbH hat die Rekurrentin einen Vertrag zwischen ihr und der G. \_\_\_\_\_ Versicherung eingereicht, aus dem die Entschädigungen pro vermittelte Versicherung ersichtlich sind (Rek. act. 12, S. 9 f.). Dieser vermag aber ebenfalls keinen Zahlungsbeleg zu ersetzen. Der Vollständigkeit halber ist ausserdem hinzuzufügen, dass sich dem Verwaltungsgericht der Beweiswert dieses Vertrags ohnehin nicht vollständig erschliesst. So müsste die Rekurrentin plausibel erklären, weshalb der Vertrag vom 20. Dezember 2014 datiert, aber gemäss Aufstellung der Rekurrentin bereits im Juni 2014 Versicherungsabschlüsse verzeichnet sind. Ausserdem ergibt sich aus dem Vertrag nur ein Anspruch auf eine Direktprovision, nicht hingegen ein solcher auf eine Superprovision. Entsprechend erachtet das Verwaltungsgericht die geschäftsmässige Begründetheit des Provisionsaufwands für die G. \_\_\_\_\_ Versicherung als nicht hinreichend nachgewiesen.

5.8.3 Betreffend die Provisionszahlungen an K. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 41'443.– stellt sich die Situation mit den Wochenberichten und korrespondierenden Zahlungsbelegen (Rek. act. 13) wie unter vorstehender E. 5.7.2 dar, sodass auf die dortigen Ausführungen

verwiesen werden kann. Dementsprechend erachtet das Verwaltungsgericht die geschäftsmässige Begründetheit der Provisionszahlungen an K. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 41'443.– als genügend nachgewiesen.

5.8.4 Für die übrigen, nicht weiter nachgewiesenen Provisionszahlungen in der Höhe von Fr. 51'612.– kann auf die Ausführungen in vorstehender E. 5.6.4 verwiesen werden. Allerdings ist wiederum hinzuzufügen, dass ein Betrag von Fr. 51'612.– bei einem gesamten behaupteten Provisionsbetrag im Jahr von 2014 von Fr. 223'255.– nicht annähernd als «unwesentlich» (Rekurs, S. 5) bezeichnet werden kann, auch wenn sich der Betrag von Fr. 51'612.– aus mehreren Einzelbeträgen zusammensetzen mag.

5.8.5 Zusammengefasst ergibt sich für das Jahr 2014, dass die Rekurrentin lediglich Fr. 41'443.– der von ihr insgesamt im Veranlagungsverfahren geltend gemachten Provisionsaufwände von Fr. 223'255.– hinreichend ausgewiesen hat. Dies entspricht weniger als 50% des im Veranlagungsverfahren geltend gemachten Provisionsaufwands. Die ermessensweise Berücksichtigung von 50% der behaupteten Aufwände durch die Rekursgegnerin ist nicht zu beanstanden und kann als sehr grosszügig erachtet werden.

## 5.9

5.9.1 Für das Jahr 2015 hat die Rekurrentin spezifisch die Provisionsaufwendungen für die G. \_\_\_\_\_ Versicherung in Höhe von Fr. 92'200.–, Provisionsaufwendungen an K. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 14'990.–, Provisionsaufwendungen von Fr. 23'085.– an die I. \_\_\_\_\_ Kredit, Provisionsaufwendungen von Fr. 29'500.– an die H. \_\_\_\_\_ GmbH sowie übrige Provisionszahlungen in Höhe von Fr. 49'400.– erwähnt.

5.9.2 Zu den Provisionszahlungen an die G. \_\_\_\_\_ Versicherung in Höhe von Fr. 92'200.– hat die Rekurrentin ausgeführt, die Provisionszahlung entspreche einer Direktprovision pro Abschluss, wobei im Jahr 2015 noch Stornobeiträge für gekündigte Verträge verrechnet bzw. als Depot zurückbehalten worden seien (Rekurs, S. 6). Dokumentiert sind diese Aufwände wiederum nur durch eine detaillierte Übersicht über die gemäss Darstellung der Rekurrentin vermittelten Versicherungen und korrespondierenden Provisionen (Rek. act. 15). Weitere Belege sind keine vorhanden. Deshalb kann auf die Ausführungen in vorstehender E. 5.6.2 verwiesen werden. Entsprechend erachtet das Verwaltungsgericht die geschäftsmässige Begründetheit des Provisionsaufwands für die G. \_\_\_\_\_ Versicherung als nicht hinreichend nachgewiesen.

5.9.3 Betreffend die Provisionszahlungen an K. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 14'990.– stellt sich die Situation mit den Wochenberichten und korrespondierenden Zahlungsbelegen (Rek. act. 16) wie unter vorstehender E. 5.7.2 dar, sodass auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann. Zwar liegen über Provisionsaufwände von Fr. 1'350.– und Fr. 2'050.– keine Bankbelege vor, doch existieren zwei von K. \_\_\_\_\_ unterschriebene Quittungen über eine Barauszahlung (Rek. act. 16, S. 5 und 9). Demgemäss erachtet das Verwaltungsgericht die geschäftsmässige Begründetheit der Provisionszahlungen an K. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 14'990.– als genügend nachgewiesen.

5.9.4 Hinsichtlich der Provisionsaufwendungen von Fr. 23'085.– an die I. \_\_\_\_\_ Kredit existieren eine detaillierte Aufstellung der Versicherungsabschlüsse und Provisionen sowie ein Vertrag (Rek. act. 17). Nichtsdestotrotz fehlen auch hier jegliche Zahlungsbelege, sodass ebenfalls von einem fehlenden Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit dieser Aufwände, zumindest in der behaupteten Höhe, auszugehen ist.

5.9.5 Das Gleiche kann hinsichtlich der Provisionsaufwendungen von Fr. 29'500.– an die H. \_\_\_\_\_ GmbH festgehalten werden. Für diese existieren erneut bloss eine detaillierte Aufstellung der Versicherungsabschlüsse und Provisionen sowie ein Vertrag (Rek. act. 18). Gleichwohl fehlen auch hier jegliche Zahlungsbelege, sodass erneut von einem fehlenden Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit dieser Aufwände zumindest in der behaupteten Höhe, auszugehen ist.

5.9.6 Für die übrigen Provisionszahlungen in der Höhe von Fr. 49'400.– kann auf die Ausführungen in vorstehender E. 5.6.4 verwiesen werden. Allerdings ist wiederum hinzuzufügen, dass ein Betrag von Fr. 49'400.– bei einem gesamten behaupteten Provisionsbetrag im Jahr von 2015 von Fr. 209'175.– nicht annähernd als «unwesentlich» (Rekurs, S. 6) bezeichnet werden kann, auch wenn sich der Betrag von Fr. 49'400.– aus mehreren Einzelbeträgen zusammensetzen mag.

5.9.7 Zusammengefasst ergibt sich für das Jahr 2015, dass die Rekurrentin lediglich Fr. 14'990.– der von ihr insgesamt geltend gemachten Provisionsaufwände von Fr. 209'175.– hinreichend ausgewiesen hat. Die ermessensweise Berücksichtigung von 50% der behaupteten Aufwände durch die Rekursgegnerin kann damit als sehr grosszügig erachtet werden.

5.10 Gesamthaft folgt aus dem Vorstehenden, dass die Rekurrentin einzig die Höhe der Provisionsaufwendungen von K. \_\_\_\_\_ von insgesamt Fr. 112'033.– nachgewiesen hat. Die restlichen geltend gemachten Provisionsaufwände von Fr. 338'967.– (Fr. 451'000.– abzüglich Fr. 112'033.–) hat die Rekurrentin in ihrer Höhe nicht nachgewiesen. Zu beachten ist, dass, wie in vorstehend E. 5.1 erwähnt, sich die Ausführungen der Rekurrentin nicht nur auf 50%, sondern auf 100% der behaupteten Aufwendungen bezogen haben. Entsprechend sind die Provisionen an K. \_\_\_\_\_ von Fr. 112'033.– im Verhältnis zum gesamthaften Betrag aller Provisionsaufwände von Fr. 818'126.– (gesamthaft geltend gemachte Provisionsaufwände abzüglich der Fehlbuchung von Fr. 88'554.– der E. \_\_\_\_\_ LLC) zu sehen. Mit anderen Worten hat die Rekurrentin betragsmässig weniger Provisionsaufwände als die bereits gewährten 50% nachgewiesen. Der Rekurs zielt aber auf die Gewährung der weiteren 50% ab, sodass der Rekurs in Bezug auf die Provisionsaufwände unbegründet und deshalb vollumfänglich abzuweisen ist.

6.

6.1 Weiter ist zu prüfen, ob die Rekursgegnerin der Rekurrentin zu Recht Spesenentschädigungen an Mitarbeiter von Fr. 62'000.– (im Jahr 2012), Fr. 90'000.– (im Jahr 2013), Fr. 51'000.– (im Jahr 2014) und Fr. 36'000.– (im Jahr 2015) nach pflichtgemäsem Ermessen im Umfang von 50% aller geltend gemachten Spesenentschädigungen als geldwerte Leistung aufgerechnet hat.

6.2 Die Rekurrentin lässt u.a. vorbringen, sämtliche Mitarbeiter ständen in einem arbeitsvertraglichen Verhältnis zur Rekurrentin und seien weder Anteilsinhaber – alleiniger Anteilsinhaber sei L. \_\_\_\_\_ – noch diesem nahestehend (mit Ausnahme von M. \_\_\_\_\_). Der Grund für die Spesenzahlung liege somit ausschliesslich im Angestelltenverhältnis. Folglich qualifiziere sich die Auszahlung der Spesenentschädigungen als geldwerter Vorteil im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit. Aus Sicht der Gesellschaft als auch der Mitarbeiter – falls die Spesenentschädigung tatsächlich als übersetzt zu betrachten wäre – handle es sich somit um einen Lohnbestandteil und somit bei der Rekurrentin um geschäftsmässig begründeten Aufwand. Eine Umqualifizierung würde einzig bei den einzelnen Mitarbeitern einkommenssteuerrechtliche Folgen haben. Ob es sich bei den einzelnen Spesenentschädigungen tatsächlich nicht um Spesenersatz, sondern um einen Lohnbestandteil handle, sei im Rahmen des Veranlagungsverfahrens bei jedem einzelnen Mitarbeiter individuell zu prüfen. Des Weiteren könne der Behauptung der

Rekursgegnerin, die Rekurrentin habe die geschäftsmässige Begründetheit sämtlicher ausgerichteter Pauschalspesen nachzuweisen, weil kein genehmigtes Spesenreglement der Rekursgegnerin vorliege und demzufolge kein Abzug gewährt werde, nicht gefolgt werden. Die Rekursgegnerin stütze sich hierbei auf ein Urteil des Bundesgerichtes, verkenne jedoch, dass es sich im erwähnten Urteil um Spesen bzw. eben um eine geldwerte Leistung an einen Geschäftsführer mit Einzelunterschrift einer GmbH und somit um ein Organ der Gesellschaft handle und nicht um einen «gewöhnlichen» Mitarbeiter im Angestelltenverhältnis. Die Höhe der Spesen sei grundsätzlich in ihrem Gesamtrahmen zu würdigen. Die Rekurrentin sei in der Versicherungsbranche, insbesondere in der Versicherungsvermittlung, tätig. Diese Branche sei als solche spesenintensiv. Die Mitarbeiter der Rekurrentin seien oft unterwegs und besuchten eine hohe Anzahl an potenziellen zu vermittelnden Versicherten. Demzufolge seien mit der Arbeitstätigkeit der Mitarbeiter zweifellos erhebliche geschäftlich bedingte Auslagen verbunden. Der Zweck der Pauschalspesen liege darin, dass die Mitarbeiter nicht über sämtliche Kleinausgaben abrechnen müssten, was rein aus verfahrensökonomischen Gründen für die Mitarbeiter wie auch für die Rekurrentin sinnvoll sei. Für die Jahre 2013 und 2014 lägen detaillierte Aufstellungen bzw. einzelne Lohnblätter vor, aus denen die einzelnen Spesenzahlungen sowie die bezogenen Saläre ersichtlich seien (Rekurs, S. 7 f.).

6.3 Spesen sind Unkosten, welche dem Arbeitnehmer bei der Vornahme einzelner dienstlicher Verrichtungen erwachsen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 17 N. 50). Dass sie als solches an sich geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, ist offenkundig. Bei Pauschalspesen ist jedoch zu differenzieren: Pauschalspesen, die weder auf einem genehmigten Spesenreglement beruhen noch nachgewiesenermassen geschäftsmässig begründet sind, ist die steuerliche Anerkennung zu versagen. Dies gilt auf Ebene der Unternehmung insbesondere dann, wenn die spesenbeanspruchende Person der Gesellschaft nahesteht. Erweist sich die Spesenausrichtung als geschäftsmässig unbegründet, so dient die Zahlung einzig zur Bestreitung des privaten Lebensaufwandes des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person. Derartige geldwerte Leistungen unter dem Vorwand von Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand zu verbuchen, geht nicht an (Urteil BGer 2C\_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.2.3).

6.4 Entgegen der von der Rekurrentin vertretenen Auffassung führen nicht gerechtfertigte oder nicht nachgewiesene Spesen nicht lediglich zu einer Aufrechnung als Einkommen bei den betreffenden Mitarbeitenden. Vielmehr ist der geltend gemachte

Spesenaufwand ebenfalls beim Arbeitgeber als nicht gerechtfertigt bzw. nicht nachgewiesen und damit als nicht gewinnschmälernd zu erachten. So hat denn auch das Bundesgericht die Aufrechnung von Repräsentationsspesen bei der Arbeitgeberin ohne Weiteres als rechtmässig erachtet (Urteil BGer 2C\_273/2013 vom 16. Juli 2013 E. 4.1; allerdings in Bezug auf Spesen an den Alleinaktionär). Gleichermassen bestätigte das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft die Aufrechnung von Pauschalspesen auf Seiten der Arbeitgeberin, die ohne genehmigtes Spesenreglement ausbezahlt worden sind (Urteil 510 15 84 vom 26. Februar 2016 E. 4d).

6.5 Zu den Spesenentschädigungen im hier zu beurteilenden Fall ergibt sich Folgendes: Im eingereichten Spesenreglement und den Zusatzreglementen ist jeweils festgehalten, dass diese von der Steuerverwaltung des Kantons Zug genehmigt seien (StV act. 7, Spesenreglement A. \_\_\_\_\_ GmbH, \_\_, S. 5; Zusatz-Spesenreglement für Aussendienstmitarbeitende, S. 8; Zusatz-Spesenreglement für leitendes Personal, S. 10). Das Vorliegen einer solchen Genehmigung bestreitet die Rekursgegnerin (Vernehmlassung, S. 6). Den Reglementen lassen sich keinerlei offizielle Zeichen wie Stempel, Unterschriften o.Ä. für eine Genehmigung entnehmen und auch die Rekurrentin bringt in diesem Verfahren nicht vor, dass es sich um genehmigte Reglemente handle. Entsprechend sind die ausgerichteten Spesen nicht von einem genehmigten Spesenreglement gedeckt, weshalb diese bzw. deren geschäftsmässige Begründetheit konkret nachzuweisen sind.

6.6 Einen solchen Nachweis hat die Rekurrentin nicht eingereicht. Sie beschränkte sich darauf, auszuführen, dass die Versicherungs-(vermittlungs-)branche als solche spesenintensiv sei (Rekurs, S. 8). Zudem liess sie augenscheinlich Lohnkontoaufstellungen der Jahre 2012 und 2013 (Rek. act. 19) sowie eine Lohn- und Spesenaufstellung 2014 (Rek. act. 20) einreichen. Abgesehen davon, dass die Rekurrentin an keiner Stelle diese mehrseitigen Belege, die genauen Gründe und die Höhe der Spesen erklärt hat, sodass das Verwaltungsgericht die Buchungen nachvollziehen und Belege prüfen könnte, ist wiederum festzustellen, dass blosser Aufwandsbuchungen ohne Belege grundsätzlich nicht ausreichen, um einen konkreten Aufwand auszuweisen. Dies muss umso mehr gelten, wenn wie im vorliegenden Fall gewisse Ungereimtheiten und damit Unklarheiten verbleiben. So ist für das Gericht nicht verständlich, wieso die betreffenden Reglemente von einer Genehmigung durch die Rekursgegnerin sprechen, wenn eine solche tatsächlich fehlt. Die Rekurrentin hat keine hinreichenden Belege für den Nachweis eingereicht, dass die behaupteten Spesen tatsächlich angefallen sind. Entsprechend ist sie ihrer

Beweisobliegenheit für steuermindernde Tatsachen nicht nachgekommen, sodass die Existenz der Spesen als nicht nachgewiesen zu erachten ist, umso weniger ihre geschäftsmässige Begründetheit; und dies unabhängig davon ob, die Spesenbezüger Angestellte oder Inhaber bzw. ihnen nahestehende Personen waren.

6.7 Folglich ist auch hier festzustellen, dass die Rekurrentin die geschäftsmässige Begründetheit der Spesen nicht detailliert nachweisen konnte. Somit ist wiederum die ermessensweise Akzeptanz von 50% aller geltend gemachten Spesen durch die Rekursgegnerin als grosszügig zu erachten und damit der Rekurs in diesem Punkt vollumfänglich abzuweisen.

7.

7.1 Schliesslich ist zu prüfen, ob die Rekursgegnerin im Jahr 2012 zu Recht einen ausserordentlichen Aufwand von Fr. 23'300.– aufgrund ausbezahlter Kinderzulagen aufgerechnet hat.

7.2 Die Rekurrentin lässt dazu ausführen, sofern der Arbeitgeber Kinderzulagen erbringe, die über die gesetzlichen Mindestvorgaben hinausgingen, stelle diese Leistung eine freiwillige Lohnzahlung zugunsten des Arbeitnehmers dar. Die Kinderzulagen seien zwar drei Jahre später von der Ausgleichskasse zurückerstattet worden, jedoch seien die Kinderzulagen – zumindest im Jahr 2012 – periodengerecht verbucht und ausbezahlt worden. Versäume der Arbeitgeber die korrekte und periodengerechte Rückerstattung der Kinderzulagen, qualifiziere die zusätzliche Auszahlung als Lohnbestandteil und demzufolge als geschäftsmässig begründeter Aufwand, welcher vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sei (Rekurs, S. 9). Die Rekursgegnerin ist demgegenüber der Ansicht, falls eine Gesellschaft an ihre Mitarbeitenden Vorauszahlungen für noch nicht erhaltene Kinderzulagen leiste, so könne sie diese Zahlungen weder als "freiwillige Lohnzahlung" noch als "Lohnbestandteil" erfolgswirksam geltend machen. Da nicht die Gesellschaft selbst, sondern die betreffende Familienausgleichskasse Schuldnerin der Kinderzulagen sei, sei buchhalterisch vielmehr eine Forderung gegenüber der Ausgleichskasse bzw. ein erfolgsneutraler Durchlauf zu erfassen (Vernehmlassung, S. 6 f.).

7.3 Würdigend ergibt sich Folgendes: Der Arbeitgeber ist tatsächlich nur die reine Zahlstelle für die Familienzulagen der Ausgleichskasse. Schuldner der Zulage ist die Kasse, nicht der Arbeitgeber (vgl. BGE 140 V 233 E. 3.1). Aufgrund dieser Funktion entsteht dem Arbeitgeber durch die Auszahlung von Familienzulagen auch kein Aufwand. Vielmehr reduziert sich für den Arbeitgeber im Zeitpunkt der Auszahlung der Leistung die eigene Verbindlichkeit gegenüber dem relevanten Sozialversicherungsträger. Entsprechend ist die Zahlung der Familienzulage erfolgsneutral. Insofern ist für die Frage des begründeten Aufwands auch nicht relevant, ob und wann eine tatsächliche Rückzahlung der Familienzulage durch den Sozialversicherungsträger stattgefunden hat. Entsprechend hat die Rekursgegnerin den geltend gemachten ausserordentlichen Aufwand von Fr. 23'300.– zu Recht aufgerechnet.

8. Zusammengefasst erweist sich der Rekurs in Bezug auf Provisionsaufwand von Fr. 451'000.– sowie die Pauschalspesen von insgesamt Fr. 239'000.– der Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 und den ausserordentlichen Aufwand in Höhe von Fr. 23'300.– des Jahres 2012 als unbegründet. Folglich ist der Rekurs vollumfänglich abzuweisen.

9. Es fällt auf, dass die Rekurrentin in diesem Verfahren weniger als die von der Rekursgegnerin gewährten Abzüge hat nachweisen können. Aufgrund von Art. 143 Abs. 1 DBG und § 137 Abs. 2 StG könnte das Verwaltungsgericht deshalb eine reformatio in peius in Betracht ziehen. Denn angesichts der vorstehenden Erwägungen kann die pauschale, ermessensweise Gewährung von 50% der geltend gemachten Abzüge (mit Ausnahme des ausserordentlichen Aufwands in der Veranlagung des Jahrs 2012) durch die Rekursgegnerin als sehr grosszügig erachtet werden. Gleichwohl sieht das Gericht wegen der speziellen Umstände dieses Falls von einer reformatio in peius ab. Die Rekurrentin hat in diesem Verfahren zumindest einigermaßen plausibel dargelegt, dass sie, abgesehen vom ausserordentlichen Aufwand in der Veranlagung des Jahrs 2012, tatsächlich Aufwände von der Art der geltend gemachten gehabt hatte; auch wenn deren Höhe nicht ansatzweise nachgewiesen ist. Den Ausführungen der Rekursgegnerin lässt sich zumindest implizit entnehmen, dass diese ebenfalls grundsätzlich anerkennt, dass die Aufwandpositionen bestehen, jedoch deren Höhe völlig ungewiss ist. Das Verwaltungsgericht sieht keinen Grund, das Ermessen der Vorinstanz, die immerhin eine komplette Buchprüfung durchgeführt hat, in dieser Hinsicht zu korrigieren. In Anbetracht des Verfahrensausgangs erscheint es dem Gericht jedoch ungewiss, ob die Vorinstanz auch in Zukunft ohne detaillierte Nachweise von der Existenz der Aufwandpositionen ausgehen wird. In einem solchen Fall wäre eine reformatio in peius für dieses Gericht ohne Weiteres eine Option; hier sieht das Gericht allerdings davon ab.

10.

10.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Beschwerdeverfahrens (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 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 Rekurrentin unterliegt vollumfänglich, sodass sie die gesamten Gerichtskosten zu tragen hat. Diese werden auf Fr. 6'000.– festgesetzt.

10.2 Der obsiegenden steuerpflichtigen Person wird für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen (§ 120 Abs. 3 StG). Bei der direkten Bundessteuer gilt für die Zusprechung 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.» Die Rekurrentin unterliegt vollumfänglich. Aufgrund dessen rechtfertigt sich die die Zusprechung einer Entschädigung nicht.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

---

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 6'000.–. Sie wird der Rekurrentin auferlegt und mit dem von ihr bezahlten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung 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 Vertreterin der Rekurrentin (im Doppel, 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, 20. Februar 2020

Im Namen der  
ABGABERECHTLICHEN KAMMER  
Der Vorsitzende

Der a.o. Gerichtsschreiber

versandt am