



## VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

---

### ABGABERECHTLICHE KAMMER Verfahren gemäss § 29 der Geschäftsordnung

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

URTEIL vom 12. Mai 2020 *[rechtskräftig]*

in Sachen

**A.** \_\_\_\_\_ **AG**, c/o C. \_\_\_\_\_ GmbH  
Rekurrentin  
vertreten durch B. \_\_\_\_\_

gegen

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

betreffend

Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2016 (verdeckte Gewinnausschüttung)

A 2019 9

A. Die A. \_\_\_\_\_ AG, Baar (nachfolgend: Rekurrentin), deklarierte in ihrer Steuererklärung 2016 vom 23. August 2017 einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.–, bzw. einen Verlust von Fr. 93'038.–, nach Berücksichtigung von Verlustvorträgen vorangegangener Steuerperioden, und ein steuerbares Kapital von Fr. 100'000.–. In der Eröffnung der Veranlagung vom 29. Dezember 2017 erfolgte durch die Steuerbehörde eine Aufrechnung von Fr. 1'526'642.– als verdeckte Gewinnausschüttung für die von der Rekurrentin vorgenommene Abschreibung auf einem bisher an D. \_\_\_\_\_ gewährten Darlehen. Als Folge resultierte anstelle des deklarierten Verlustes ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 1'323'383.–. Auf dieser Basis veranlagte die Steuerverwaltung eine Gewinnsteuer von Fr. 112'480.50 für die direkte Bundessteuer 2016 und von Fr. 0.– für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (Besteuerung als Domizilgesellschaft gemäss § 69 Abs. 1 StG [in Kraft bis 31.12.19]). Die veranlagte Kapitalsteuer (Kantons- und Gemeindesteuern) betrug Fr. 365.90, basierend auf dem von der Rekurrentin deklarierten steuerbaren Eigenkapital von Fr. 100'000.–.

B. In der am 14. Januar 2018 erhobenen Einsprache beantragte die Rekurrentin, es sei auf die Aufrechnung von Fr. 1'526'642.– als verdeckte Gewinnausschüttung zu verzichten. Am 27. März 2019 erging der Einspracheentscheid der Steuerbehörde, worin an der erwähnten Aufrechnung festgehalten und die Einsprache abgewiesen wurde.

C. Mit Schreiben vom 26. April 2019 reichte die Rekurrentin gegen den Einspracheentscheid vom 27. März 2019 beim Verwaltungsgericht Rekurs ein, mit den Anträgen, der Einspracheentscheid zur Steuerperiode 2016 sei aufzuheben und der steuerbare Reingewinn für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern unter Verzicht auf die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung mit Fr. 0.– festzusetzen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekurs- bzw. Beschwerdegegnerin. Begründend führte die Rekurrentin das Folgende aus: Am 7. Oktober 2011 habe sie (damals noch unter der Bezeichnung "E. \_\_\_\_\_ AG" bzw. "E. \_\_\_\_\_ Corporation" firmierend) mit der F. \_\_\_\_\_ Co. Ltd., Taiwan, einen Kaufvertrag über indonesische Kesselkohle ("Steam coal") abgeschlossen. Das Gesamtvolumen habe sich dabei auf 1,25 Mio. Tonnen Kohle belaufen. Pro Tonne sei ein Preis von USD 98.– vereinbart worden. Eine erste Lieferung ("Trial shipment") sei im Umfang von 50'000 Tonnen zum Preis von USD 4'900'000.– vorgesehen gewesen.

Am 10. November 2011 seien der Rekurrentin USD 2'450'000.– auf deren Bankkonto bei der G. \_\_\_\_\_ im Sinne einer Vorkasse für 50 % des "Trial shipment"

gutgeschrieben worden. Diese Zahlung sei von der F. \_\_\_\_\_ Co. Ltd., Taiwan, erfolgt und bei der Rekurrentin in der Erfolgsrechnung 2011 als Ertrag (Anzahlung Handelsgeschäft) verbucht worden. Für den Einkauf der Kesselkohle habe die Rekurrentin einen Betrag als Wareneinkauf in Höhe von Fr. 1'750'000.– verbucht. Darin enthalten sei ein sogenannter "Performance Bond", mithin eine Erfüllungsgarantie in Höhe von USD 245'000.– gewesen. Da der Wareneinkauf in 2011 tatsächlich noch nicht erfolgt sei, sei eine Rückstellung in Höhe von Fr. 1'505'000.– gebildet worden (also Buchungssatz Warenaufwand / Rückstellungen). Der Umrechnungskurs USD / Fr. sei stets mit 1:1 in den Büchern erfasst worden. Auf Seiten der Rekurrentin sei deren Mitarbeiter D. \_\_\_\_\_ für dieses Geschäft allein zuständig und verantwortlich gewesen.

Am 30. November 2011 sowie am 12. Dezember 2011 habe D. \_\_\_\_\_ eigenmächtig zwei Geldtransfers zu Lasten des Bankkontos der Rekurrentin veranlasst: Einerseits eine Überweisung von Fr. 100'000.– und andererseits eine solche von USD 1'389'406.76. Beide Transaktionen seien ohne Wissen der Rekurrentin oder ihres Verwaltungsrats zu Gunsten von D. \_\_\_\_\_ persönlich erfolgt, mutmasslich auf ein Konto bei der G. \_\_\_\_\_ in I. \_\_\_\_\_, lautend auf dessen Namen. Dies werde dadurch belegt, dass auf den Belastungsanzeigen hervorgehoben werde, dass die Geldbeträge "In favor of: D. \_\_\_\_\_" erfolgt seien. Nachdem die Rekurrentin von den beiden Transfers erfahren habe, habe sie D. \_\_\_\_\_ zur Rede stellen wollen. Dieser habe sich dazu aber nicht mehr vernehmen lassen, sondern habe die Firma bereits verlassen gehabt.

Da D. \_\_\_\_\_ die beiden Summen (Fr. 100'000.– bzw. USD 1'389'406.76) ohne Nennung eines Zahlungsgrundes vom Bankkonto der Rekurrentin abgehoben bzw. transferiert habe, habe diese eine Forderung gegen D. \_\_\_\_\_ in der Jahresrechnung 2011 in Höhe von Fr. 1'489'406.76 verbucht und als "Darlehen" bezeichnet. Auf eine Strafanzeige oder eine Betreibung habe die Rekurrentin damals aus finanziellen Gründen und insbesondere deshalb verzichtet, weil sie darin keine Erfolgchancen erblickt habe, den in H. \_\_\_\_\_, Estland, wohnhaften D. \_\_\_\_\_ zur Rechenschaft ziehen zu können.

Im Folgejahr 2012 habe sich die Forderung gegen D. \_\_\_\_\_ erhöht, da die Rekurrentin darauf einen Zins von 2,5 % erhoben habe.

Als Zwischenfazit könne daher Folgendes festgehalten werden: Die Rekurrentin habe per Ende 2011 einen Ertrag aus einem Handelsgeschäft vereinnahmt und verbucht, indessen

selber aus diesem Geschäft noch keine Leistung erbracht, sprich die geschuldete Kesselkohle noch nicht eingekauft und der F. \_\_\_\_\_ Co. Ltd. auch nicht geliefert gehabt. Ferner habe die Rekurrentin einen Vermögensabgang gehabt, nämlich die beiden beschriebenen, durch D. \_\_\_\_\_ getätigten Banktransfers zu dessen eigenen Gunsten.

In den Folgejahren ab 2012 habe die Rekurrentin indessen weder von D. \_\_\_\_\_ jemals wieder etwas gehört noch habe sie gegen sie gerichtete Forderungen im Zusammenhang mit dem Einkauf der Kesselkohle beziehungsweise eine solche auf Lieferung der Kohle an die Käuferin F. \_\_\_\_\_ Co. Ltd. erhalten. Letztere habe immerhin eine Anzahlung in der Hälfte des Kaufpreises geleistet. In 2016 – die Rekurrentin habe zwischenzeitlich ihre Firma und ihren Zweck geändert – sei die Rekurrentin zum für sie zwingenden Schluss gekommen, dass D. \_\_\_\_\_ die Verpflichtungen aus dem Handelsgeschäft vom 7. Oktober 2011 selbst übernommen haben musste. Dies bestätige sich darin, dass D. \_\_\_\_\_ offenbar schon am 9. Dezember 2011 eine Aktiengesellschaft, die E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA mit Sitz in I. \_\_\_\_\_ habe gründen lassen und ab dem 10. Februar 2012 als deren Verwaltungsratspräsident gezeichnet habe. Diese Gesellschaft habe insbesondere den Handel mit Rohstoffen, darunter auch Kohle, bezweckt.

Bezeichnenderweise sei diese Gesellschaft zunächst mit einem Kapital von Fr. 100'000.– ausgestattet worden (Tagebuch-Eintrag vom 9. Dezember 2012), also nur gut eine Woche nachdem D. \_\_\_\_\_ von der Rekurrentin Fr. 100'000.– transferiert habe. Rund einen Monat später, nachdem D. \_\_\_\_\_ von der Rekurrentin die USD 1'389'406.76 auf sich persönlich habe transferieren lassen, habe dessen E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA das Aktienkapital auf Fr. 1'400'000.– erhöht.

Ferner habe D. \_\_\_\_\_ seine Gesellschaft mit einer täuschend ähnlichen Firma versehen: Die Rekurrentin habe als E. \_\_\_\_\_ Corporation (E. \_\_\_\_\_ AG) firmiert, während die Gesellschaft von D. \_\_\_\_\_ als E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA firmiert habe. Am 18. August 2014 sei die E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA in Liquidation gesetzt und schliesslich am 8. Mai 2015 im Handelsregister des Kantons I. \_\_\_\_\_ gelöscht worden.

Die Rekurrentin habe daher aus einem Handelsgeschäft einen Ertrag erzielt, jedoch selber und unmittelbar keine Leistung erbracht, insbesondere keine Lieferantenrechnungen bezahlt. Die Rekonstruktion dieser Ereignisse lasse einzig den Schluss zu, dass

D.\_\_\_\_\_ beziehungsweise seine E.\_\_\_\_\_ Corporation Group SA ohne Wissen und Zutun der Rekurrentin oder ihres Verwaltungsrats deren vertragliche Leistungspflicht übernommen habe. Anders lasse sich auch nicht erklären, dass die Rekurrentin nie eine gegen sie gerichtete Forderung der F.\_\_\_\_\_ Co. Ltd. auf Lieferung der vereinbarten Kesselkohle oder auf Rückerstattung der Vorauszahlung von USD 2'450'000.– erhalten habe.

Mit dem Entscheid der Rekurrentin, in der Steuerperiode 2016 die fragliche als Rückstellung gebuchte Verpflichtung gegenüber den Lieferanten auszubuchen, sei sie bei dem von ihr vermuteten Sachverhalt auch nicht umhingekommen, die als "Darlehen" verbuchte Forderung gegenüber D.\_\_\_\_\_ auszubuchen. Die Rekurrentin beantrage an dieser Stelle die Edition der Steuerakten der E.\_\_\_\_\_ Corporation Group SA zwecks Prüfung, ob diese wie vermutet das gesamte Handelsgeschäft in ihren eigenen Büchern sowohl aufwand- wie ertragsseitig deklariert habe. Ausserdem beantrage die Rekurrentin, D.\_\_\_\_\_ als Zeuge zur Frage einzuvernehmen, ob er bzw. seine Gesellschaft die Lieferanten bezahlt und dem Käufer die Kohle geliefert habe.

Die Steuerverwaltung begründe die verdeckte Gewinnausschüttung damit, dass die Rekurrentin einer nahestehenden Person ein Darlehen gewährt habe zu Konditionen, welche dem Drittvergleich nicht standhalten würden. D.\_\_\_\_\_ sei von der Rekurrentin in deren Schreiben vom 25. November 2013 selber als nahestehende Person bezeichnet worden. Die Abschreibung des Darlehens führe dabei zur Qualifikation als geldwerte Leistung und Aufrechnung beim Gewinn.

Die Ausführungen der Steuerverwaltung zu den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung seien nicht zu beanstanden. Indessen bestreite die Rekurrentin, D.\_\_\_\_\_ überhaupt ein Darlehen gewährt zu haben. Der Darlehensvertrag, ob mündlich oder schriftlich, bedürfe einer gegenseitigen übereinstimmenden Willensäusserung über die wesentlichen Punkte. D.\_\_\_\_\_ habe gestützt auf eine Bankvollmacht Fr. 100'000.– sowie USD 1'389'406.76 von den Konten der Rekurrentin zu seinen eigenen Gunsten transferiert. Die Transfers seien ohne Wissen, geschweige denn Einverständnis der Rekurrentin erfolgt. Damit seien die Geldtransfers nicht gestützt auf ein unterliegendes Darlehensverhältnis, sondern ohne eigentlichen Rechtsgrund erfolgt. Für die Rekurrentin hätten die Geldtransfers indessen eine Tatsache bedeutet, welche in der Buchhaltung abzubilden gewesen sei. Aus diesem Grund sei eine Forderung gegen D.\_\_\_\_\_ aktiviert und als Darlehen bezeichnet worden, obschon die Aktivierung einer

Forderung aus ungerechtfertigter Bereicherung oder gar aus unerlaubter Handlung angemessener gewesen wäre.

Ein Wesensmerkmal beziehungsweise eine Folge von geldwerten Leistungen sei stets die Entreichung der Gesellschaft. Die Gesellschaft müsse eine Vermögenseinbusse erleiden. Die Steuerverwaltung habe sich bei ihrer Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung einzig darauf abgestützt, dass es der Rekurrentin nicht gelungen sei, die Marktkonformität eines "Darlehens" an D. \_\_\_\_\_ nachzuweisen. Sie habe sich jedoch in keiner Weise mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Gesellschaft überhaupt entreichert worden sei. Eine solche Entreichung liege bei der Rekurrentin eben gerade nicht vor. Denn sie habe auch mehrere Jahre nach Vertragsschluss mit der F. \_\_\_\_\_ Co. Ltd. keine auf Lieferung von Ware oder Rückleistung von Geld gerichtete Forderung erhalten. Hieran habe sich im Übrigen bis zum heutigen Tag nichts geändert. Deshalb habe die Rekurrentin in guten Treuen davon ausgehen dürfen, dass D. \_\_\_\_\_ oder dessen Gesellschaft die Vertragsleistung, nämlich die Lieferung von Kohle, welche zuvor eingekauft worden war, direkt und im Prinzip ähnlich einem Anweisungsgeschäft im Sinne der Art. 466 ff. OR, also in eigenem Namen, aber auf fremde (nämlich der Rekurrentin) Rechnung erbracht habe. Wirtschaftlich betrachtet habe somit die Rekurrentin die Leistung erbracht, und zwar gegenüber der F. \_\_\_\_\_ Co. Ltd., einer von ihr unabhängigen Kapitalgesellschaft mit Sitz in Taiwan. Die Rekurrentin habe demnach unter Berücksichtigung sämtlicher Aspekte dieses Kaufgeschäfts keine Vermögenseinbusse erlitten. Oder anders ausgedrückt: Es würde einer einseitigen, allein zu Ungunsten der Rekurrentin vorgenommenen Betrachtung gleichkommen, wenn zwar die Auflösung der Rückstellung ertragswirksam berücksichtigt würde, die Abschreibung der Forderung, welche ja gerade in der Auflösung der Rückstellung begründet sei, aber unberücksichtigt bliebe. Mit der Beweislastverteilung oder Beweiswürdigung, wie die Steuerbehörde meine, habe dies nichts zu tun.

Im Übrigen habe die Steuerverwaltung den Zusammenhang zwischen der Forderung gegen D. \_\_\_\_\_ und der Rückstellung für künftige Kosten bereits für die Steuerperiode 2013 untersucht. Im Rahmen einer Auflageantwort habe der Verwaltungsrat den Zusammenhang der beiden Positionen erklärt, woraufhin die Veranlagung 2013 entsprechend der eingereichten Steuererklärung erfolgt sei.

Auch in den folgenden beiden Steuerperioden 2014 und 2015 sei die Rekurrentin gemäss Steuererklärung veranlagt worden, ohne dass von Seiten der Steuerbehörden Fragen zur

Rückstellung oder zum Zins gestellt worden seien. Die Verrechnung der Forderung gegenüber D. \_\_\_\_\_ mit der Rückstellung stelle daher keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, weshalb von einer Aufrechnung abzusehen sei.

D. Den Kostenvorschuss von Fr. 7'000.– bezahlte die Rekurrentin fristgerecht.

E. Am 11. Juni 2019 reichte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Rekursgegnerin) ihre Vernehmlassung ein mit dem Antrag, der Rekurs vom 26. April 2019 sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei; unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrentin. Begründend führte die Rekursgegnerin, auch unter Verweisung auf den Einspracheentscheid, das Folgende aus:

Die Rekurrentin mache in der Rekursbegründung geltend, sie habe D. \_\_\_\_\_ kein Darlehen gewährt, sondern bei den von D. \_\_\_\_\_ bezogenen Beträgen von Fr. 100'000.– und USD 1'389'406.76 handle es sich um Forderungen aus ungerechtfertigter Bereicherung oder gar aus unerlaubter Handlung. Bei diesen Vorbringen handle es sich um Noven, die im Widerspruch zum buchhalterischen Ausweis sowie zu den Aussagen der Rekurrentin im Vorverfahren sowie in den Veranlagungsverfahren früherer Steuerperioden stünden. Gemäss § 59 Abs. 1 Ziff. 1 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG bilde der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages Ausgangspunkt für die Bestimmung des steuerbaren Reingewinns. Das Steuergesetz verweise damit ausdrücklich auf den handelsrechtlichen Erfolgsausweis. Aus dieser expliziten Anknüpfung werde der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz abgeleitet. Dieses so genannte Massgeblichkeitsprinzip gelte jedoch nur dann, wenn der Erfolgsausweis nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande gekommen sei und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten seien (Urteile BGer 2A.370/2004 vom 11. November 2005 E. 2.1, in: ASA 77, S. 257 ff., 260 f. und 2A.458/460/ 2002 vom 15. Oktober 2004 E. 4.1, in: StE 2005 B 72.15.2 Nr. 6, je mit Hinweisen).

Dies wirke sich auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus: Die steuerpflichtige Gesellschaft müsse sich nach diesen Vorschriften grundsätzlich bei der von ihr in ihren ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage des Jahresergebnisses behaften lassen (Urteil BGer 2C\_515/2010 vom 13. September 2011 E. 2.2, in: StE 2011 B 23.41 Nr. 5, mit Hinweis). Würden handelsrechtswidrige Ansätze

gewählt, sei eine Korrektur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig (sog. Bilanzberichtigung); demgegenüber seien blosser Bilanzänderungen, bei denen ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt werde (sog. Bilanzänderung), nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens sei grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeige, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen habe. In der Regel ausgeschlossen seien hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgten oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen würden (Urteile BGer 2P.140/2A.313/2004 vom 9. Dezember 2004 E. 5.4.1, in: StR 60, S. 429 ff., 433 f. und BGer 2A.275/1998 vom 6. März 2000 E. 3b/bb in fine). Bilanzberichtigungen aus denselben Motiven seien gleichfalls mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (Urteil BGer 2C\_29/2012 vom 16. August 2012 = StE 2012 B 72.11 Nr. 22).

Aufgrund dieses Massgeblichkeitsprinzips müsse sich die Rekurrentin auf die eingereichte Jahresrechnung 2016 behaften lassen. Sie könne nun nicht argumentieren, es sei kein Darlehen an D. \_\_\_\_\_ gewährt worden und dass es sich bei den von D. \_\_\_\_\_ bezogenen Beträgen um Forderungen aus ungerechtfertigter Bereicherung bzw. unerlaubter Handlung handle. Dieses Vorgehen erscheine wie nachstehend ausgeführt werde als widersprüchlich. Seitdem D. \_\_\_\_\_ die Beträge bezogen habe, sei ein Darlehen an D. \_\_\_\_\_ in den Jahresrechnungen verbucht worden und in diversen Schreiben sowie in der Einsprache vom 14. Januar 2018 werde die Forderung als Darlehen bezeichnet. Wer wider besseres Wissen in der Jahresrechnung ein Darlehen verbuche, könne sich nicht nachträglich auf den Standpunkt stellen, es liege tatsächlich eine Forderung aus ungerechtfertigter Bereicherung bzw. unerlaubter Handlung vor. Die Rekurrentin sei auf dem von ihr gewählten buchhalterischen Ausweis zu behaften. Abschliessend sei auch zu erwähnen, dass auf den eingereichten Bankbelegen die Auszahlungen als "loan" resp. "financial loan" bezeichnet worden seien. Umso mehr sei nicht nachvollziehbar, weshalb es sich bei diesen Beträgen um kein Darlehen gehandelt haben soll.

Aufgrund des Umstandes, dass im Rekurs D. \_\_\_\_\_ als Mitarbeiter bezeichnet werde (was per se noch kein Nahestehendenverhältnis begründen würde), sei zur Vermeidung von Missverständnissen zudem festzuhalten, dass auch die Rekurrentin D. \_\_\_\_\_ als

nahestehende Person betrachte, so beispielsweise gemäss deren Ausführungen in der von der Rekursgegnerin zu den Akten gegebenen Beilage 9. Streitbetroffen sei dementsprechend ein Darlehen gegenüber einer nahestehenden Person, dessen Gewährung, Bewirtschaftung, Amortisation etc. sich am Drittvergleich zu orientieren habe.

Bezüglich des Antrages der Rekurrentin, es seien die Steuerakten der E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA zu prüfen, sei zu entgegnen, dass zwischen betriebswirtschaftlicher Betrachtung und steuerrechtlicher Beurteilung unterschieden werden müsse. Im Schweizer Steuerrecht gelte keine Konzernbetrachtung; jede Gesellschaft werde vielmehr als ein rechtlich selbständiges Gebilde mit eigenen Organen behandelt, welche die Geschäfte im Interesse der besagten Gesellschaft und nicht in demjenigen des Konzerns, anderer Gesellschaften oder des sie beherrschenden Anteilsinhabers zu tätigen habe (BGE 138 II 57 E. 4.1, mit weiteren Hinweisen). Eine steuerrechtliche Gesamtbetrachtung bzw. Konsolidierung existiere deshalb nicht, und es sei nicht möglich, steuerrechtliche Korrekturvorschriften mit Verweis auf mutmassliche Buchungen in anderen Gesellschaften nicht anzuwenden.

Der Rekurs betreffe die Rekurrentin und nicht die E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA. Die Rekurrentin vermute lediglich, dass das unterliegende Geschäft ausserhalb ihres eigenen Wirkungskreises durchgeführt worden sei, wisse jedoch nicht, ob es tatsächlich erfüllt worden sei. Es sei deshalb nicht ersichtlich, dass sie völlige Gewissheit habe, nicht doch noch für dessen Erfüllung belangt zu werden. Zudem ergebe sich aus der von ihr ins Recht gelegten Jahresrechnung 2011, dass sie erhebliche Beratungs- und Vermittlungskosten im sechsstelligen Umfang habe aufwenden müssen, damit das unterliegende Geschäft zustande gekommen sei, so dass sie letztlich sogar einen Verlust ausgewiesen habe. Zudem habe die Rekurrentin auch Verkaufs- und Kostenrisiken tragen müssen; aus dem ins Recht gelegten Vertrag gehe hervor, dass die Lieferung "OIE" (cost, insurance, freight) erfolgt sei. Gemäss diesem Incoterm könne die Rekurrentin nach wie vor z.B. für sämtliche Kosten bis zum Bestimmungshafen belangt werden. Es könne deshalb nicht argumentiert werden, dass die Rekurrentin nicht entreichert worden sei. Wenn ihre Vermutungen zuträfen und das Geschäft ausserhalb ihres Wirkungskreises durchgeführt worden sei, würden sich nämlich z.B. auch die 2011 verbuchten Beratungs- und Vermittlungskosten als nicht gerechtfertigt erweisen; diese müssten dann von der begünstigten Partei getragen werden und sicherlich nicht (mehr) von der Rekurrentin. Ganz generell hätte man in einer drittvergleichskonformen Situation auf einer angemessenen Gewinnmarge bestanden, welche vorliegend nicht gegeben sei. Allein

schon der Verzicht auf eine adäquate Gewinnmarge stelle deshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Hinzu komme, dass die Rekurrentin zwar angegeben habe, der Kontakt zu D. \_\_\_\_\_ sei abgebrochen, gleichwohl scheine sie aber, wie sich nun aus dem Rekurs zeige, konkrete Verdachtsmomente gehabt zu haben, dass D. \_\_\_\_\_ noch in der Schweiz tätig gewesen sein könnte.

Dass die Rekurrentin vor diesem Hintergrund von weiteren Massnahmen, z.B. gegenüber der E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA, absah, müsse sie sich zu ihren Lasten anrechnen lassen. Und letztlich gehe es um die Abschreibung eines Darlehens gegenüber einer nahestehenden natürlichen Person, welches über mehrere Jahre so verbucht worden sei. Für diese Frage seien die Steuerakten einer anderen juristischen Person nicht relevant. Dem Antrag, dass die Steuerakten der E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA zu prüfen seien, sei deshalb nicht zu folgen.

Gleiches gelte bezüglich der beantragten Befragung von D. \_\_\_\_\_. Die Rekurrentin habe die Möglichkeit gehabt, ihre Differenzen mit ihm in den letzten Jahren ohne weiteres zivil- und/oder strafrechtlich klären zu lassen. Dass dies offenbar in erster Linie aus finanziellen Gründen nicht erfolgt sei, könne für die Beurteilung der verdeckten Gewinnausschüttung nicht von Bedeutung sein. Hinzu komme, dass keine Verpflichtung zur Zeugenaussage bestehe, sondern diese nur auf freiwilliger Basis erfolgen könne (§ 124 Abs. 2 StG). Eine Abklärung gestützt auf § 128 Abs. 1 Bst. c und Abs. 2 StG würde zudem kaum möglich sein, da D. \_\_\_\_\_ soweit ersichtlich Wohnsitz in Estland habe und die erweiterten Amtshilfebestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 26 Abs. 1 DBA-EST; SR 0.672.933.41) für die darlehensbegründende Steuerperiode 2011 noch nicht in Kraft gewesen seien.

Die Rekurrentin könne aus dem Umstand, dass in den Vorjahren keine Aufrechnungen vorgenommen worden seien, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Frühere Veranlagungen seien für die Steuerbehörden in den nachfolgenden Perioden grundsätzlich nicht verbindlich und stellten namentlich auch keine individuellen, konkreten Zusicherungen an die Steuerpflichtige dar, die geeignet wären, bei dieser ein berechtigtes Vertrauen darauf zu erwecken, dass sie inskünftig in gleicher Weise veranlagt würde.

F. Die Replik der Rekurrentin ging mit Schreiben vom 8. Juli 2019 beim Gericht ein. Dabei hielt sie im Wesentlichen an ihren bisherigen Ausführungen fest. Betreffend die von der Rekursgegnerin vorgebrachten Punkte replizierte die Rekurrentin wie folgt:

Die Rekursgegnerin unterstelle der Rekurrentin sinngemäss, sie habe wider besseres Wissen ein Darlehen verbucht, weil ihr das zu nützen schien. Die Rekurrentin habe jedoch aufgrund der damaligen Umstände davon ausgehen dürfen, dass D. \_\_\_\_\_ die auf sein eigenes Bankkonto bei der G. \_\_\_\_\_ überwiesenen Fr. 100'000.– bzw. USD 1'389'406.– zurückzahlen werde. Hierfür hätten insbesondere die auf den Überweisungsbelegen genannten Zahlungsgründe "financial loan" bzw. "loan" gesprochen, welche von D. \_\_\_\_\_ angegeben worden seien. Die Buchung "Darlehen" sei daher nicht von der Rekurrentin veranlasst worden. Diese ging viel mehr in gutem Glauben davon aus, dass D. \_\_\_\_\_ diese Beträge an sie zurückzahlen werde. Von einer Buchung wider besseres Wissen könne keine Rede sein.

Die Rekurrentin habe deshalb im Geschäftsjahr 2012 noch einen Zins auf dem ausstehenden Betrag gebucht und diesen der Forderung zugeschlagen. Auf die Belastung eines Zinses habe die Rekurrentin in der Folge verzichtet, weil der wahre Hintergrund der von D. \_\_\_\_\_ getätigten Transaktionen erst dann offensichtlich geworden sei. Voraussetzung einer geldwerten Leistung im Falle einer Darlehensgewährung sei, dass die Organe einer Gesellschaft ein Darlehen mit Wissen und Willen einer nahestehenden Person gewährten. Dies sei bei der Rekurrentin gerade nicht der Fall. Denn sie habe nie einen Willen zur Gewährung eines Darlehens an D. \_\_\_\_\_ geäussert. Ebenso wenig könne ihr ein solcher Wille durch konkludentes Verhalten, z.B. durch ihr Nicht-Handeln bezüglich Strafanzeige oder zivilrechtlichem Vorgehen, unterstellt werden. Bei Betrachtung der gesamten Umstände habe die Rekurrentin gar keinen Schaden glaubhaft machen können, und es sei daher sehr fraglich gewesen, ob eine Untersuchungsbehörde eine Strafanzeige überhaupt weiterverfolgt hätte.

Diese Tatsache habe die Rekurrentin denn auch in der Auflageantwort für die Steuerperiode 2013 zuhanden der Steuerverwaltung Zug ausgeführt, woraufhin die Veranlagung ohne Aufrechnung von Zins erfolgt und demnach nicht von einem Verhältnis zwischen Nahestehenden ausgegangen worden sei. Auch letzteres werde daher bestritten. Wenn die Rekurrentin D. \_\_\_\_\_ im Schreiben vom 25. November 2013 sinngemäss als nahestehende Person bezeichnet habe, sei zu berücksichtigen, dass diese Äusserung von einem juristischen bzw. steuerlichen Laien stammte und daher untechnisch zu verstehen sei. Zwischen D. \_\_\_\_\_ und der Rekurrentin habe lediglich ein Arbeitsverhältnis bestanden. Anderweitige wirtschaftliche (z.B. beteiligungsmässige)

oder gar freundschaftliche Beziehungen zur Rekurrentin oder deren Aktionären hätten zu keinem Zeitpunkt bestanden.

Der Antrag der Rekurrentin um Edition der Steuerakten der E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA, I. \_\_\_\_\_, betreffe nicht eine Frage der steuerlichen konsolidierten Betrachtung verschiedener Gesellschaften eines Konzerns. Er betreffe vielmehr eine Frage des Sachverhaltes und damit der Beweiswürdigung, weshalb die Rekurrentin daran festhalten wolle. Gemäss den Art. 111 Bst. f DBG bzw. 39 Abs. 2 und 3 StHG müssten die Steuer- und anderen Behörden einander Auskunft erteilen und Akteneinsicht gewähren. Die Edition der Steuerakten der E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA, I. \_\_\_\_\_, sei das geeignete Mittel, die Bestätigung zu erhalten, dass D. \_\_\_\_\_ bzw. dessen Gesellschaft die vertragliche Leistungspflicht der Rekurrentin übernommen habe und sie aus diesem Grund von der Käuferin der Kesselkohle nie eine Mahnung oder Forderung auf Lieferung der Kohle erhalten habe.

Zu ergänzen sei, dass der Vertrag zwischen der Rekurrentin und der Käuferin der Kesselkohle gemäss Artikel 22 nach englischem Recht ausgefertigt worden sei. Dieses sehe im Vertragsrecht ("simple contracts") nach dem UK Limitation Act 1980, Part 1, Section 5, eine Verjährungsfrist von sechs Jahren ab dem Zeitpunkt der Vertragserfüllung vor. Abgesehen davon, dass nie eine Mahnung zur Lieferung der Kohle von Seiten der Käuferin erfolgt sei, wäre eine solche Forderung im heutigen Zeitpunkt verjährt.

Die Rekursgegnerin übergehe ferner die Tatsache, dass die Überweisung von USD 2'450'000.– zu Gunsten der Rekurrentin lediglich die Hälfte des Preises für das "Trial Shipment" (50'000 Tonnen) betroffen und der Kaufvertrag ausserdem die Lieferung von insgesamt 1,25 Mio. Tonnen Kesselkohle mit einem Zahlungsvolumen von USD 122,5 Mio. beinhaltet habe. Die von der Rekursgegnerin erwähnten Beratungs- und Vermittlungskosten hätten jedoch das ganze Geschäft betroffen und seien logischerweise zu Beginn des ganzen Geschäfts angefallen. Die Behauptung der Rekursgegnerin, dass die Rekurrentin auf eine angemessene Gewinnmarge verzichtet habe, würde diesen Aspekt vollständig ausblenden und entbehre daher jeglicher Grundlage.

In 2015, betreffend die Steuerperiode 2013, seien sowohl das Darlehen als auch die Rückstellung Gegenstand einer Untersuchung durch die zuständige Steuerkommissärin gewesen. Die Rekurrentin habe dabei gleich wie heute Stellung zur Forderung gegenüber D. \_\_\_\_\_ bzw. zur Rückstellung genommen. Die Steuerkommissärin habe den

Zusammenhang zwischen der Forderung und der Rückstellung richtig erkannt und akzeptiert.

Weshalb dies im vorliegenden Verfahren unberücksichtigt bleiben sollte, sei nicht einzusehen.

Es könne daher zusammenfassend festgehalten werden, dass die Rekurrentin ihrer Vertragspartnerin F.\_\_\_\_\_ Co. Ltd., Taiwan, zu keinem Zeitpunkt die vertragliche Testlieferung von 50'000 Tonnen Kesselkohle geleistet habe. Dennoch sei sie von F.\_\_\_\_\_ Co. Ltd. bis heute nicht abgemahnt worden. Auch angesichts des Verhaltens von D.\_\_\_\_\_ liege daher ausser Zweifel, dass dieser die geschuldete Lieferung selbst, d.h. über seine eigene Gesellschaft, erbracht haben müsse. Die Edition der Steuerakten der E.\_\_\_\_\_ Corporation Group SA, I.\_\_\_\_\_, sei daher unerlässlich.

Bei diesem Sachverhalt sei eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht gegeben.

D.\_\_\_\_\_ sei keine der Rekurrentin oder deren Aktionären nahestehende Person. Die Rekurrentin sei ausserdem nicht entreichert oder geschädigt worden. Ebenso wenig sei der Fiskus geschädigt worden, weil das gleichzeitige Abschreiben der Forderung und die Auflösung der Rückstellung untrennbar miteinander verbunden gewesen seien. Die Steuerkommissärin für die Steuerperiode 2013 habe dies erkannt und die Rekursgegnerin blende dies vollständig aus.

G. Mit Duplik vom 18. Juli 2019 hielt die Rekursgegnerin an ihren Anträgen fest. Bezogen auf die replizierenden Ausführungen der Rekurrentin machte die Rekursgegnerin das Folgende geltend:

Indem die Rekurrentin in den Jahresrechnungen immer ein Darlehen verbucht und D.\_\_\_\_\_ als Defakto-Organ resp. als Nahestehenden bezeichnet habe, sei erstellt, dass die Rekurrentin wissentlich und willentlich das Darlehen an D.\_\_\_\_\_ gewährt habe.

Im Übrigen sei weiterhin nicht nachvollziehbar, weshalb die Rekurrentin keinen schriftlichen Vertrag bezüglich der von D.\_\_\_\_\_ bezogenen Darlehen erstellt und keine Inkasso- oder Sicherungsbemühungen getätigt habe. Ein solches Darlehen würde unter unabhängigen Dritten nicht ohne Einräumung von Sicherheiten gewährt werden, respektive ein unabhängiger Dritter würde Inkassobemühungen getätigt haben.

Schliesslich könne sich die Rekurrentin auch nicht auf den Standpunkt stellen, dass J.\_\_\_\_\_, welcher Mitglied respektive Präsident des Verwaltungsrates sei und die Jahresrechnungen und Bilanzen unterzeichnet habe, ein Laie sei. J.\_\_\_\_\_ trage die Titel lic. rer. pol. und M.B.L.-HSG. Eine Person mit diesen akademischen Titeln kenne sich sehr wohl in Sachen Wirtschaft und Buchhaltung aus.

Hinzu komme, dass unabhängig davon die Ungewöhnlichkeit der Leistung ein weiteres Indiz für die Eigenschaft als Nahestehenden sei. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn für die Aussergewöhnlichkeit der Leistung keine einleuchtende Erklärung abgegeben werden könne. Dazu sei kein Vollbeweis nötig; ausreichend sei, wenn sich dieser Schluss gebieterisch aufdränge und keine andere Erklärung zu finden sei, wobei aber zumindest ein Glaubhaftmachen durch die Steuerbehörde benötigt werde (Brühlisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 58 N. 276, mit Hinweisen).

Zu den Ausführungen in der Replik bezüglich Gewinnmarge sei zudem anzumerken, dass diese zu kurz greifen und nicht geteilt würden. Wenn die Beratungs- und Vermittlungskosten das ganze Geschäft betreffen, so stellte sich umso mehr die Frage, ob diese Kosten tatsächlich vollumfänglich von der Rekurrentin zu tragen gewesen wären. Gemäss Ausführungen in der Replik habe nämlich das ganze Volumen USD 122,5 Mio. betragen, wobei die Überweisung USD 2,45 Mio. ausgemacht habe. Dementsprechend habe die Rekurrentin zwar die ganzen Beratungs- und Vermittlungskosten getragen, aber nur 1/50 des ganzen Zahlungsvolumens vereinnahmt. Wieso sie dennoch die ganzen Beratungs- und Vermittlungskosten übernehmen müssen und aus u.a. diesem Umstand nicht entreichert worden sei, sei von der Rekurrentin unbeantwortet gelassen worden.

H. Mit Schreiben vom 19. Juli 2019 stellte das Verwaltungsgericht die Duplik der Rekurrentin 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 (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 (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 des Kantons Zug (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 27. März 2019 datiert vom 26. April 2019 (mit Poststempel gleichen Datums) und ging beim Verwaltungsgericht am 29. April 2019 ein; er gilt daher als rechtzeitig eingereicht. Er entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb, was die direkte Bundessteuer betrifft, darauf einzutreten ist.

1.2 Was die zugerischen Gewinnsteuern 2016 betrifft (Kantons- und Gemeindesteuern), ergibt sich aus den Akten, dass diese mit Fr. 0.– veranlagt worden sind, infolge Besteuerung der Rekurrentin als Domizilgesellschaft gemäss der bis zum 31. Dezember 2019 in Kraft stehenden Bestimmung von § 69 Abs. 1 StG (definitive Veranlagung vom 29. Dezember 2017 in Beilage 2 der Rekursgegnerin; Einspracheentscheid vom 27. März 2019 in Beilage 2 der Rekurrentin).

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

1.2.1 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 (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 14 Rz. 29; Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 140 N 23 m.w.H. – nachfolgend: Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG; Handkommentar DBG, 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.).

1.2.2 Die Besteuerung der Rekurrentin als Statusgesellschaft (Domizilgesellschaft) hatte zur Folge, dass die von der Steuerbehörde vorgenommene Aufrechnung einer geldwerten Leistung zum steuerbaren Gewinn im Bereich der zugerischen Gewinnsteuern ohne Folgen blieben, d.h. die veranlagten Steuern weiterhin Fr. 0.– betragen. Entsprechend

fehlt es der Rekurrentin am Rechtsschutzinteresse in diesem Punkt, sodass bezüglich der zugerischen Gewinnsteuern 2016 (Kantons- und Gemeindesteuern) auf das Rechtsmittel nicht einzutreten ist (vgl. Handkommentar DBG, Art. 132 N. 13).

1.2.3 Es wird an dieser Stelle ergänzend festgehalten, dass die definitiv veranlagte Kapitalsteuer 2016 (Kantons- und Gemeindesteuern) von Fr. 365.90 von der Rekurrentin nicht beanstandet wurde. Gegenstand dieses Rekurses bildet daher einzig die direkte Bundessteuer 2016.

## 2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen ganz oder teilweise gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2.2 Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Auflage, 2018, § 19 Rz. 6). Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Urteil BGer 2C\_1067/2017 vom 11.

November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3).

Gelangt die Behörde bzw. das Gericht zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Urteil BGer 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1 mit Verweis auf die sogenannte Normentheorie in BGE 143 II 661 E. 7.2).

3. Strittig und zu prüfen ist, ob die von der Rekurrentin in der Jahresrechnung 2016 vorgenommene vollständige Abschreibung einer als Darlehen verbuchten Forderung gegenüber D. \_\_\_\_\_ als eine diesem gegenüber erbrachte geldwerte Leistung zu betrachten und folglich dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn aufzurechnen ist.

3.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres plus allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden. Hierzu gehören gemäss der gesetzlichen Enumeration (u.a.) auch geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen (DBG Art. 58 Abs. 1 Bst. b). Solche verdeckten Gewinnausschüttungen können gemäss herrschender Lehre und Praxis z.B. in Darlehen gesehen werden, die von der Gesellschaft dem Aktionär oder einer diesem nahestehenden Person gewährt und in der Folge von diesen nicht zurückbezahlt bzw. abgeschrieben werden oder auch im Verzicht auf die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen aus deliktischem Verhalten des Beteiligten oder eines diesem Nahestehenden (Handkommentar DBG, Art. 58 N. 119 und N. 138).

3.2 Vorliegend ist zwischen den Parteien unbestritten, dass die Rekurrentin gegenüber D. \_\_\_\_\_ eine Forderung besass, welche diese im Geschäftsjahr 2016 vollständig abschrieb. Strittig hingegen ist vorerst, ob es sich dabei um eine Darlehensforderung (Position der Rekursgegnerin) oder eine solche aus anderem Rechtsgrund (wie unerlaubter Handlung) gehandelt haben soll (Position der Rekurrentin). Hier allein aufgrund der textlichen Verbuchung zwingend auf ein "Darlehen" schliessen zu wollen, erscheint dem Gericht zu kurz geschlossen. Es spricht aufgrund der Umstände nämlich einiges dafür, dass die tatsächliche Verbuchung der Forderung als "Darlehen" nicht den handelsrechtlichen Vorschriften entsprach bzw. dass es sich dabei zumindest um eine nicht sachgemässe Buchung handelte. Steuerrechtlich würde dies bedeuten, dass der wirtschaftliche Sachverhalt mithin so zu beurteilen wäre, wie er nach den Vorschriften des Handelsrechts in den Geschäftsbüchern dargestellt werden müsste, und nicht so, wie er in der konkreten Bilanz allenfalls pflichtwidrig dargestellt worden ist (Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 58 N. 12). Die unter den Parteien strittige Frage kann jedoch offenbleiben, da, wie vorstehend erwähnt, in beiden Fällen, d.h. unabhängig des Rechtsgrunds einer Forderung, deren Abschreibung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen kann.

3.3 Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn kumulativ die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind: 1) die Gesellschaft tätigt eine Zuwendung, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten; 2) die Zuwendung erfolgt an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson; 3) die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden; 4) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (Urteil BGer 2C\_505/2018 vom 7. Dezember 2018, E.2.1; BGE 140 II 88 E. 4.1; Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 58 N. 222).

In Anlehnung an diese Voraussetzungen muss der Rechtsgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung somit im Beteiligungsverhältnis bzw. in der "causa societatis" liegen. Eine Leistung, kausal zum Beteiligungsrecht, an den Beteiligten kann daher nur dann erfolgen, wenn ihm die Leistung gerade wegen seiner Gesellschafterstellung zukommt. Daraus ist zu folgern, dass eine Leistung an einen unabhängigen Dritten oder an eine dem Anteilsinhaber nicht nahestehende Person grundsätzlich nicht als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert werden kann. Die entscheidende Frage zur Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist daher, ob die in Frage stehende Leistung an den

Anteilshaber oder an eine diesem nahestehende Person aus betrieblichen Gründen oder mit Rücksicht auf die Gesellschaftereigenschaft respektive das Beteiligungsverhältnis gewährt wurde, da ein beteiligungsrechtlich motivierter Teil nur vorliegen kann, wenn zwischen Leistungsempfänger und dem Anteilshaber der ausschüttenden Gesellschaft eine besondere Beziehung, die auf dem Beteiligungsverhältnis beruht, gegeben ist. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine nahestehende Person (bzw. nahestehenden Dritten) fungiert der Beteiligte als Bindeglied zwischen der leistenden Gesellschaft und dem Nichtgesellschafter. Demzufolge muss dem Begriff der Gesellschafterstellung im Rahmen von verdeckten Gewinnausschüttungen entscheidende Bedeutung zugemessen werden (Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 58 N 217).

4. Die Rekursgegnerin ist der Meinung, dass vorliegend eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben sei, da es sich bei der begünstigten Person, D. \_\_\_\_\_, um eine "nahestehende Person" im Sinne des Gewinnsteuerrechts handle. Die Rekurrentin verneint dies und argumentiert sinngemäss, die Abschreibung der fraglichen Forderung sei quasi verrechnungshalber erfolgt, da D. \_\_\_\_\_ bzw. dessen Gesellschaft (E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA, I. \_\_\_\_\_) auch eine im selben Umfang bestehende Schuldverpflichtung (Lieferverpflichtung) der Rekurrentin gegenüber der F. \_\_\_\_\_ Co. Ltd., Taiwan (nachfolgend: F. \_\_\_\_\_) übernommen habe, welche deshalb in der fraglichen Periode (2016) ebenfalls erfolgswirksam aufgelöst worden sei. Zudem sei die Eintreibbarkeit der Forderung gegenüber dem im Ausland (Estland) weilenden D. \_\_\_\_\_ als chancenlos beurteilt worden, so dass diese habe abgeschrieben werden müssen.

Zu prüfen ist daher vorerst, ob es sich bei D. \_\_\_\_\_ um eine "nahestehende Person" im Sinne des Gewinnsteuerrechts handelt. Ist dies zu bejahen, sind die weiteren Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen.

5.

5.1 Als Indiz für die Eigenschaft von D. \_\_\_\_\_ als Nahestehenden verweist die Rekursgegnerin zum einen auf einen von der Rekurrentin selbst in deren Schreiben vom 25. November 2013 an die Steuerverwaltung (Beilage Nr. 9 der Rekursgegnerin) gemachten Hinweis, D. \_\_\_\_\_ könne als nahestehende Person betrachtet werden. Bei Durchsicht des Schreibens fällt auf, dass dieser Hinweis des Verwaltungsratspräsidenten der Rekurrentin unter gleichzeitiger Bezugnahme auf den Umstand erfolgte, dass D. \_\_\_\_\_ damals beabsichtigt habe, die Rekurrentin übernehmen zu wollen. Dem

erwähnten Schreiben der Rekurrentin lässt sich indessen nicht entnehmen, ob die Rekurrentin D. \_\_\_\_\_ noch aus anderen Gründen als eine "nahestehende Person" betrachtete.

5.2 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bedeutet "nahestehen", dass dem Nahestehenden insofern eine besondere Stellung als Empfänger der geldwerten Leistung zukommt, als er mit dem Gesellschafter der leistenden Gesellschaft in einer engen persönlichen Verbindung stehen muss, wie z.B. aufgrund verwandtschaftlicher Verbindungen (Urteil BGer 2C\_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 3.2, mit Hinweisen; Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 58 N 273 ff.). Es handelt sich bei Nahestehenden um Nichtgesellschafter, mit denen der Inhaber der Beteiligungsrechte durch verwandtschaftliche bzw. freundschaftliche Beziehungen oder durch gemeinsame wirtschaftliche Interessen derart eng verbunden ist, dass diese Verbundenheit nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu steuernden ungewöhnlichen Leistung zu betrachten ist. Solche wirtschaftlichen oder persönlichen Verbindungen können einerseits durch die Einflussnahme des beherrschenden Gesellschafters der leistenden Gesellschaft auf den Dritten oder andererseits durch eine wirtschaftliche Abhängigkeit des beherrschenden Gesellschafters gegenüber einem dominierenden Dritten (z.B. dominierenden Gläubigerstellung) entstehen (Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 58 N. 275).

5.3 Die Rekursgegnerin macht keine Angaben zum Aktionariat der Rekurrentin, auch die Akten enthalten keine Informationen dazu. Es fehlen somit weitere Anhaltspunkte, um beurteilen zu können, inwiefern D. \_\_\_\_\_ diesem Aktionariat nahestehen könnte, sprich mit den Inhabern der Beteiligungsrechte durch verwandtschaftliche bzw. freundschaftliche Beziehungen oder durch gemeinsame wirtschaftliche Interessen eine enge Verbundenheit gepflegt haben könnte. Die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung bezieht sich aber gerade ausschliesslich auf Rechtsbeziehungen, die im Beteiligungsverhältnis begründet sind (Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 58 N. 258). Dazu kommt, dass die Rekurrentin den von ihrem Verwaltungsratspräsidenten im erwähnten Schreiben gemachten Hinweis in den Rechtsmittelverfahren des Öfteren relativiert bzw. widerrufen hat. So explizit in der Replik mit der Aussage, dass zwischen D. \_\_\_\_\_ und der Rekurrentin lediglich ein Arbeitsverhältnis bestanden habe und anderweitige wirtschaftliche (z.B. beteiligungsmässige) oder gar freundschaftliche Beziehungen zur Rekurrentin oder deren Aktionären zu keinem Zeitpunkt bestanden hätten. Die Rekursgegnerin hat diese Aussagen nicht mit weiteren Beweismitteln oder einleuchtenden

Argumenten entkräftet, weshalb zum Schluss zu kommen ist, dass ein Nahestehen von D. \_\_\_\_\_ alleine gestützt auf die einmalige Aussage des Verwaltungsratspräsidenten der Rekurrentin im Schreiben vom 25. November 2013 als nicht nachgewiesen gilt.

6.

6.1 Unabhängig vom Vorstehenden betrachtet die Rekursgegnerin D. \_\_\_\_\_ zum anderen als einen "Nahestehenden" auch aufgrund der Ungewöhnlichkeit der von der Rekurrentin diesem gegenüber erbrachten Leistung, sprich der vollständigen Abschreibung der diesem gegenüber bestehenden Forderung von Fr. 1'526'642.–. Es gelte als Indiz für ein Nahestehen, so die Argumentation der Rekursgegnerin, wenn für die Aussergewöhnlichkeit einer Leistung keine einleuchtende Erklärung abgegeben werden könnte. Es sei insbesondere nicht erklärbar, weshalb kein schriftlicher Darlehensvertrag zwischen der Rekurrentin und D. \_\_\_\_\_ abgeschlossen worden sei und, sollte D. \_\_\_\_\_ die Geldüberweisungen denn ungerechtfertigter Weise zu seinen Gunsten veranlasst haben, keine Inkasso- oder Sicherheitsbemühungen durch die Rekurrentin veranlasst worden seien. Bei dieser Ausgangslage sei gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein Vollbeweis durch die Rekursgegnerin nicht nötig; ausreichend sei, wenn sich der Schluss, bei D. \_\_\_\_\_ handle es sich um eine nahestehende Person, gebieterisch aufdränge und keine andere Erklärung zu finden sei, wobei aber zumindest ein Glaubhaftmachen durch die Steuerbehörde benötigt werde.

6.2 Die Rekursgegnerin stützt sich bei ihrer Argumentation auf eine Kommentarstelle aus Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG (Art. 58 N. 276 – vgl. Duplik S. 2 Ziff. 3). Der Rekursgegnerin ist zuzustimmen, dass im ersten Teil der zitierten Kommentarstelle Aussagen zu einem "verobjektivierten" Begriff der nahestehenden Person gemacht werden, indem das Bundesgericht vom quantitativen Element, d.h. der Ungewöhnlichkeit der Leistung, auf das qualitative Merkmal der Verbundenheit zwischen Gesellschafter und (nahestehendem) Dritten geschlossen hatte. Im unteren Teil der von der Rekursgegnerin zitierten Kommentarstelle wird jedoch weiter festgehalten, dass diese extensive Auslegung der Nahestehendeneigenschaft in der Praxis scharf kritisiert werde, was das Bundesgericht im Entscheid vom 9. September 2009 (2C\_377/2009) auch erkannt habe. Im erwähnten Entscheid führte das Bundesgericht aus (E. 3.4), es gehe nicht an, aus der (behaupteten) fehlenden geschäftsmässigen Begründetheit einer Leistung direkt schliessen zu wollen, es würden keine geschäftlichen Gründe, sondern ausschliesslich die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft respektive Aktionär und Leistungsempfänger (nahestehende Person) für die geldwerte Leistung

ausschlaggebend sein. Für das Bundesgericht sind daher alle Elemente einer verdeckten Gewinnausschüttung von der Steuerbehörde darzutun. Auch wenn, so das Bundesgericht, dabei kein direkter Beweis vorausgesetzt wird, so darf die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, nur getroffen werden, wenn sich diese "zwingend aufdrängt" und "eine andere Erklärung für die Vorgänge nicht zu finden ist" (E. 3.4 am Schluss).

6.3 Eine solche andere bzw. betriebliche "Erklärung der Vorgänge" sieht die Rekurrentin vorliegend in ihrer Darstellung, die Abschreibung der Forderung gegenüber D. \_\_\_\_\_ sei quasi verrechnungshalber erfolgt, da dieser, allenfalls via seine Gesellschaft (E. \_\_\_\_\_ Corporation Group SA), auch eine Schuldverpflichtung der Rekurrentin gegenüber F. \_\_\_\_\_ übernommen bzw. beglichen habe. Denn die Rekurrentin habe gegenüber der F. \_\_\_\_\_ die vertraglich geschuldete Leistung (vertragliche Testlieferung von 50'000 Tonnen Kesselkohle) zu keinem Zeitpunkt geleistet. Dennoch sei sie von der F. \_\_\_\_\_ bis dato nicht abgemahnt oder mit anderen (Rückerstattungs-) Forderungen belangt worden. Auch angesichts des Verhaltens von D. \_\_\_\_\_ liege es daher für sie ausser Zweifel, dass dieser die von der Rekurrentin geschuldete Lieferung selbst, das heisst über seine eigene Gesellschaft, erbracht haben müsse. Es würde daher einer einseitigen, allein zu Ungunsten der Rekurrentin vorgenommenen Betrachtung gleichkommen, wenn zwar die Auflösung der Rückstellung (Fr. 1'503'558.– als Schuldverpflichtung gegenüber der F. \_\_\_\_\_) ertragswirksam berücksichtigt würde, die Abschreibung der Forderung gegenüber D. \_\_\_\_\_ (Fr. 1'526'642.–), welche ja gerade in der Auflösung der Rückstellung begründet sei, aber unberücksichtigt bliebe.

6.4 Es stellt sich folglich die Frage, inwiefern die Sachverhaltsdarstellung der Rekurrentin im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als "eine andere Erklärung für die Vorgänge" zu betrachten ist, die dazu führt, dass sich die Annahme einer gegenüber D. \_\_\_\_\_ erbrachten geldwerte Leistung eben nicht mehr "zwingend aufdrängt".

6.4.1 Aufgrund der unwidersprochen gebliebenen Darstellung der Rekurrentin ist davon auszugehen, dass diese in den Steuerperioden 2013, 2014 und 2015 entsprechend der eingereichten Steuererklärung veranlagt wurde, ohne dass dabei die bereits in diesen Jahren verbuchte Forderung gegenüber D. \_\_\_\_\_ als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet wurde. Aus den Akten ist gleichzeitig ersichtlich, dass die Rekurrentin bereits

im Veranlagungsverfahren der Steuerperiode 2013 aufgrund einer expliziten Anfrage der Rekursgegnerin auf einen betrieblichen Konnex zwischen dieser Forderung und der Schuldverpflichtung gegenüber der F. \_\_\_\_\_ hingewiesen hatte (Auflage der Rekursgegnerin vom 20. Januar 2015 und Antwort der Rekurrentin vom 26. Februar 2015 per E-Mail Ziff. 2, in Beilage 12 der Rekurrentin). Es wurde dabei von der Rekurrentin insbesondere erklärt, "...es sei davon auszugehen, dass die zurückgestellten Kosten durch Hr. D. \_\_\_\_\_ aus dem Darlehen beglichen wurden. Entsprechend kann eine Auflösung der Rückstellung nur im Zusammenhang mit der Tilgung des Darlehens erfolgen". In der E-Mail-Antwort an die Rekurrentin vom 10. März 2015 (ebenfalls in Beilage 12 der Rekurrentin) lässt sich die zuständige Bücherexpertin wie folgt verlauten: "...Besten Dank für die Informationen. Die Veranlagung für das Steuerjahr 2013 werde ich Ihnen zustellen. Bitte legen Sie den zukünftigen Steuererklärungen jeweils eine Notiz bei betreffend aktuellen Stand der Angelegenheit Darlehen D. \_\_\_\_\_/Rückstellung. Besten Dank für die Kenntnisnahme...". Dass die Rekursgegnerin aufgrund der Erklärung der Rekurrentin in den Jahren 2013, 2014 und 2015 keine Aufrechnung vornahm, lässt sich schlüssig nur so erklären, dass ihr der geschilderte Sachverhalt einigermassen plausibel erschien, jedenfalls drängte sich ihr damals offenbar nicht zwingend der Schluss auf, dass die verbuchte Forderung gegenüber einer Person bestand, welche der Gesellschaft im steuerrechtlichen Sinne nahestand. Heute interpretiert die Rekursgegnerin die Vorgänge allerdings anders und sieht nur noch eine enge persönliche und wirtschaftliche Beziehung zwischen der Rekurrentin und D. \_\_\_\_\_ für die geldwerte Leistung als ausschlaggebend an. Diese geänderte Einstellung wäre nur dann nachzuvollziehen und damit auch gerechtfertigt, wenn die Rekursgegnerin neue Umstände vortragen könnte, welche die von der Rekurrentin im Jahre 2015 dargelegte Erklärung heute in einem wesentlich anderen Licht erscheinen liessen. Ob dem so ist, gilt es nachfolgend festzustellen.

6.4.2 Die Rekursgegnerin sieht im Umstand der fehlenden Inkasso- und Sicherstellungsbemühungen der Rekurrentin betreffend die Forderung gegen D. \_\_\_\_\_ ein Indiz dafür, dass dieser als eine nahestehende Person zu gelten habe. Dass Inkasso- und Sicherstellungsbemühungen aus finanziellen Gründen unterblieben seien, wie dies die Rekurrentin behaupte, könne für die Beurteilung einer geldwerten Leistung nicht von Bedeutung sein (Vernehmlassung, S. 4, letzter Abschnitt).

6.4.2.1 Gemäss Vorbringen der Rekurrentin unterblieben solche Bemühungen deshalb aus finanziellen Gründen, weil der Verbleib von D. \_\_\_\_\_ nicht bekannt gewesen sei

bzw. dieser sich mutmasslich nach H.\_\_\_\_\_ (Estland) abgesetzt habe und daher der Chance, diesen zur Rechenschaft ziehen zu können, kein Erfolg zugemessen worden sei (Rekurs N. 10; Schreiben der Rekurrentin an die Rekursgegnerin vom 25. November 2013 in Beilage 9 der Rekursgegnerin; E-Mail der Rekurrentin an die Rekursgegnerin vom 26. Februar 2016 in Beilage 12 der Rekurrentin).

6.4.2.2 Die Berücksichtigung finanzieller Überlegungen bei der Abwägung, ob Inkasso- bzw. Prozessbemühungen gegen Personen im Ausland angestrengt werden sollen, erscheint dem Gericht aus einer geschäftlichen Optik nicht unsachlich oder völlig unbegründet. Auch der Rekursgegnerin scheint das Problem mit durch Auslandsaufenthalt hervorgerufenen erschwerenden Umständen bekannt zu sein. Jedenfalls vertritt sie den Standpunkt, auf die von der Rekurrentin beantragte Befragung von D.\_\_\_\_\_ sei auch deshalb zu verzichten, weil dessen Einvernahme bei mutmasslichem Wohnsitz in Estland aufgrund der Gesetzeslage kaum möglich sein dürfte (Vernehmlassung, S. 4, letzter Abschnitt). Aus dem Gesagten lässt sich daher für das Gericht aus den fehlenden Inkasso- und Prozessbemühungen eine Nahestehendeneigenschaft für D.\_\_\_\_\_ beweisrechtlich nicht rechtsgenüglich ableiten.

6.4.3 Unter den Parteien nicht strittig sind die für die Steuerperiode und Jahresrechnung 2016 relevanten Beträge betreffend die gegenüber D.\_\_\_\_\_ bestehende Forderung (Fr. 1'526'642.–) und die gebildete Rückstellung aus der Lieferverpflichtung gegenüber F.\_\_\_\_\_ (Fr.1'503'558.– für den noch abzuwickelnden Einkauf der Kesselkohle).

6.4.3.1 Die Rekursgegnerin bemängelt in diesem Zusammenhang jedoch, die Rekurrentin vermute lediglich, dass das unterliegende Geschäft (mit der F.\_\_\_\_\_) ausserhalb ihres eigenen Wirkungskreises durchgeführt worden sei, wisse jedoch nicht, ob es auch tatsächlich erfüllt worden sei. Es sei deshalb nicht ersichtlich, dass die Rekurrentin völlige Gewissheit habe, nicht doch noch für dessen Erfüllung belangt zu werden (Vernehmlassung S. 4, zweiter Abschnitt).

6.4.3.2 Sind die Schranken, bei deren Überschreiten die Steuerbehörde zwingend einschreiten muss, nicht klarerweise tangiert, darf die Steuerbehörde ihr eigenes Ermessen nicht an die Stelle jenes des Geschäftsführers setzen. Dementsprechend darf auch das Gericht nur mit Zurückhaltung in den erheblichen Ermessensspielraum eingreifen, der dem Unternehmen zukommt (Urteile BGer 2C\_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.2.3 und 2A.71/2004 vom 4. Februar 2005 E. 2; BGE 139 II 78 E. 3.2.1;

Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 58 N. 219; Handkommentar DBG, Art. 58 N. 74). Gestützt auf diese in Literatur und Praxis vertretene Grundhaltung ist es somit nicht primäre Aufgabe des Gerichts aus unternehmerischer Sicht beurteilen zu wollen, ob eine Rückstellung aus Geschäftstätigkeit noch begründet ist bzw. ob und wann diese aufgelöst werden soll. Es handelt sich hier um Fragen der Einschätzung unternehmerischer Risiken und Wahrscheinlichkeiten, die durch das Unternehmen zu treffen sind. Wird eine Rückstellung, wie vorliegend, in den Büchern vollständig aufgelöst, in der von der Unternehmung aufgrund bestimmter geschäftlicher Vorfälle getroffenen Annahme, die entsprechende (Liefer-)Verpflichtung bestehe nicht mehr, so erfolgt dies im Rahmen des unternehmerischen Ermessens, welchem nach dem Massgeblichkeitsprinzip auch gewinnsteuerlich zu folgen ist. Dies umso mehr, wenn wie hier die von der Rekurrentin für den Untergang der zurückgestellten Verpflichtung angestregten zeitlichen (über viele Jahre fehlende Geltendmachung der Forderung durch die F. \_\_\_\_\_) und sachlichen (ausbleibende Geltendmachung der Forderung infolge Befriedigung durch D. \_\_\_\_\_) Überlegungen als ein durchaus vorstellbares Szenario erscheinen. Bei dieser Sachlage ist es daher nachvollziehbar, aus einer betrieblichen Sicht die Forderung gegenüber D. \_\_\_\_\_ und die Verpflichtung (Rückstellung) gegenüber der F. \_\_\_\_\_ so in einen sachlichen Zusammenhang zu stellen, dass eine Auflösung der Rückstellung nur unter gleichzeitiger Abschreibung der Forderung betrieblich begründ- und vertretbar erscheint. So wird dieser Konnex auch in Literatur und Praxis gesehen, indem dort die Meinung vertreten wird, es sei die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibung einer Forderung infolge "Verzichts" zu anerkennen, wenn sich der Unternehmer aus dem Verzicht in guten Treuen einen ihm zukommenden Erfolg verspricht (Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 28 N. 49).

6.5 Die Rekurrentin legte bereits im Februar 2015 gegenüber der Rekursgegnerin dar, dass es einen betrieblichen Zusammenhang zwischen der Forderung und der Rückstellung gebe. Die Rekursgegnerin bringt keine weiteren wesentlichen Argumente vor, welche die Vorgänge rundum die bereits im Geschäftsjahr 2013 verbuchte und 2016 abgeschriebene Forderung in einem wesentlich anderen Licht erscheinen liessen als zum Zeitpunkt der Kommunikation mit der Bücherexpertin der Rekursgegnerin. Die Rekursgegnerin hat damit keine neuen Umstände darlegen können, welche ihre veränderte Haltung zwischen 2015 und heute nachvollziehbar machen würden. Auch das Gericht vermag keine solchen veränderten Umstände zu erkennen. Im Gegenteil ist festzustellen, dass es sich bei der Forderung gegenüber D. \_\_\_\_\_ und der Rückstellung aus der Lieferverpflichtung um Beträge in derselben Grössenordnung

handelt. Stellt man dies in Relation zu der von der Rekurrentin vertretenen Sichtweise, D.\_\_\_\_\_ habe die eigenmächtig von der Rekurrentin bezogenen Geldmittel zur eigenen Abwicklung des mit F.\_\_\_\_\_ vereinbarten Handelsgeschäfts, sprich für den Einkauf der an F.\_\_\_\_\_ zu liefernden Kesselkohle, verwendet, so erscheint diese Darstellung aufgrund der vergleichbaren Höhe der beiden Beträge zumindest nicht abwegig zu sein. Die Sachverhaltsdarstellung der Rekurrentin ist somit im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als "eine andere Erklärung für die Vorgänge" anzuerkennen. Die Rekursgegnerin hat demgegenüber nicht glaubhaft machen können, dass sich die Annahme einer gegenüber D.\_\_\_\_\_ erbrachten geldwerten Leistung "zwingend aufdrängt".

7.

7.1 Basierend auf obigen Ausführungen ergibt sich daher, dass die Rekursgegnerin nicht rechtsgenügend nachgewiesen hat, dass es sich bei D.\_\_\_\_\_ um eine nahestehende Person im Sinne des Steuerrechts handelt. Insbesondere gelingt es ihr nicht, rechtsgenügend aufzuzeigen, dass es nicht geschäftliche Gründe waren, welche die Rekurrentin veranlassten, die bisherige Forderung gegenüber D.\_\_\_\_\_ abzuschreiben, sondern ausschliesslich die enge persönliche und wirtschaftliche Verknüpfung zwischen diesem und den Gesellschaftern der Rekurrentin (Urteil BGer 2C\_377/2009, a.a.O., E. 3.4). Dies lässt offen, ob die Rekurrentin in Bezug auf das ursprünglich mit der F.\_\_\_\_\_ abgeschlossene Handelsgeschäft allenfalls in einer wirtschaftlich ungeschickten und verlustbringenden Weise gegenüber D.\_\_\_\_\_ agiert hat. Denn die geschäftsmässige Begründetheit wirtschaftlich ungeschickten Handelns kann vom Fiskus nicht in Frage gestellt werden; ein solches ist denn auch klar von verdeckten Gewinnausschüttungen abzugrenzen (Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 58 N. 220; Handkommentar DBG, Art. 58 N. 92).

7.2 Fehlt es einem von der Rekursgegnerin nachzuweisenden Abhängigkeitsverhältnis zu den Gesellschaftern der Rekurrentin, gilt D.\_\_\_\_\_ auch nicht als zu diesen nahestehend. Als Folge besteht kein Raum für Gewinnkorrekturen, denn es steht dem Fiskus nicht an zu beurteilen, ob Zuwendungen an "echte Dritte" betriebswirtschaftlich sinnvoll sind oder nicht (Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 58 N. 217/218; Handkommentar DBG, Art. 58 N. 92). Bei diesem Ausgang des Verfahrens erübrigt es sich, die weiteren Voraussetzungen für die verdeckte Gewinnausschüttung zu prüfen. Da im Sinne der Rekurrentin entschieden wird, sind ihre Beweisanträge abzuweisen.

7.3 Der Vollständigkeit halber sei noch angeführt, dass es auch aus Optik der geschäftsmässigen Begründetheit der hier strittigen Forderungsabschreibung zu berücksichtigen gilt, dass Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet sind, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (Urteil BGer 2C\_374/2014 vom 30. Juli 2015, E. 2.2.1). Das Bestehen eines solchen betrieblichen Zusammenhangs zwischen der Abschreibung der Forderung gegenüber D.\_\_\_\_\_ und der Auflösung der als Rückstellung verbuchten Verpflichtung gegenüber F.\_\_\_\_\_ konnte von der Rekurrentin in einer für das Gericht vorstellbaren und daher glaubhaften Weise dargelegt bzw. von der Rekursgegnerin nicht in rechtsgenügender Weise widerlegt werden. Es kann auch hier auf die bereits vorstehend erwähnte Literatur und Praxis verwiesen werden, wonach die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibung einer Forderung infolge "Verzichts" zu anerkennen ist, wenn sich der Unternehmer aus dem Verzicht in guten Treuen einen ihm zukommenden Erfolg verspricht (Zweifel/Beusch, Kommentar zum DBG, Art. 28 N 49). Gleich verhält es sich für das Gericht auch in Bezug auf die von der Rekurrentin dargestellte Einschätzung der Chancenlosigkeit von Inkasso- und Prozessbemühungen gegenüber dem im Ausland (Estland) vermuteten D.\_\_\_\_\_. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss das, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerrechtlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, 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. Besteuert wird, was der Steuerpflichtige an Gewinn erzielt hat, und nicht, was er bei einem wirtschaftlich richtigen Einsatz der ihm zur Verfügung stehenden Mittel hätte erzielen können (BGE 113 Ib 114 E 2c).

8. Zusammengefasst ist auf den Rekurs bezüglich der Zuger Kantons- und Gemeindesteuern nicht einzutreten. Gleichzeitig erweist sich das Rechtsmittel in Bezug auf den beantragten Verzicht einer Aufrechnung der Abschreibung der Forderung gegenüber D.\_\_\_\_\_ als geldwerte Leistung in der Steuerperiode 2016 bei der direkten Bundessteuer als begründet. Die gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2016 gerichtete Beschwerde ist vollumfänglich gutzuheissen und die Sache im Sinne der Erwägungen zur Neuveranlagung der direkten Bundessteuer 2016 an die Rekursgegnerin zurückzuweisen. Dabei ist die direkte Bundessteuer 2016 ohne Aufrechnung einer

geldwerten Leistung aus der Abschreibung der Forderung gegenüber D. \_\_\_\_\_ zu veranlagten.

9.

9.1 Gemäss § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Guttheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Auch gemäss Regelung im DBG trägt die unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG). 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]). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit sowie dem Streitwert (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Vorliegend unterliegt die Rekursgegnerin in der Hauptsache vollständig. Gemäss § 24 Abs. 1 VRG ist sie jedoch von der Kostenpflicht befreit. Die Rekurrentin unterliegt zwar in Bezug auf ihren Antrag bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern. In der Hauptsache dringt sie hingegen vollständig durch, weshalb sie keine Gerichtskosten zu übernehmen hat. Sie erhält den vor ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.– zurück.

9.2 Nach § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Bei der direkten Bundessteuer gilt für die 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 obsiegende Rekurrentin war durch einen Rechtsvertreter vertreten, weshalb ihr eine Entschädigung zulasten der Rekursgegnerin zuzusprechen ist (Art. 28 Abs. 2 VRG). Unter Berücksichtigung der konkreten Umstände, namentlich auch des Umstands, wonach das Verfahren auch durch die zum Teil unsachgemässe Verbuchung der hier strittigen Geschäftsvorgänge (vgl. E. 3.2) veranlasst wurde, wird die Parteientschädigung mit Fr. 1'000.– festgesetzt.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

---

1. Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Sache im Sinne von Erwägung 8 zur Neuveranlagung der direkten Bundessteuer 2016 an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.
3. Eine Spruchgebühr wird nicht erhoben.
4. Der von der Rekurrentin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 7'000.– wird dieser vollumfänglich zurückerstattet.
5. Der Rekurrentin wird zulasten der Rekursgegnerin eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.– zugesprochen.
6. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
7. Mitteilung an den Rechtsvertreter der Rekurrentin (im Doppel, Rückerstattung des Kostenvorschusses nach Rechtskraft des Urteils), an die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, Abteilung Recht, 3003 Bern sowie zum Vollzug von Ziff. 3. im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 12. Mai 2020

Im Namen der  
ABGABERECHTLICHEN KAMMER  
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am