

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 27 vom 29. Dezember 2025

ZG Verwaltungsgericht, 2025-12-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2024_27

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 27 du 29 décembre 2025

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 27 del 29 dicembre 2025

Erwägungen

E. 2

Urteil A 2024 27 A. Im Dezember 2022 führte die Steuerverwaltung des Kantons Zug bei der A._____ AG, mit Sitz in C._____/ZG, eine Buchprüfung der Jahresrechnungen 2018–2020 durch. Im Nachgang forderte sie die steuerpflichtige Gesellschaft mit E-Mail vom 12. Dezember 2022 dazu auf, Unterlagen zu noch offenen Punkten einzureichen und Fragen zu beantworten (StV-act. 1). Mangels Einreichung entsprechender Unterlagen erstellte die Steuerverwaltung Einschätzungsvorschläge mit Datum vom 30. März 2023 (StV-act. 2). Daraufhin gelangte die A._____ AG am 15. Juni 2023 mit Schreiben "Rückmeldung bez. dem Einschätzungsvorschlag vom 30. März 2023 für das Jahr 2020" an die Steuerverwaltung (StV-act. 3). In der Folge erliess die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügungen vom 27. Juli 2023 betreffend das Steuerjahr 2020 (StV-act. 4), wobei sie Gewinnaufrechnungen im Zusammenhang mit steuerlich nicht akzeptierten, in der Bilanz (vgl. Rek-act. 7) ausgewiesenen Rückstellungen vornahm. Es handelte sich dabei erstens um "Rückstellungen für fixierte Aktienkäufe und für versprochene Darlehen" von insgesamt Fr. 101'000.– (Code 1100), zweitens um die teilweise Aufrechnung der "Rückstellungen für Pauschalbesteuerung" von Fr. 50'000.– (Code 1110) und drittens um die ermessensweise teilweise Aufrechnung der "Rückstellungen zur Abwertung von Erlösen" von Fr. 272'250.– (Code 1120). Im Vergleich zu den Einschätzungsvorschlägen erfolgten dabei in Nachachtung der Rückmeldung der Steuerpflichtigen vom 15. Juni 2023 einige Anpassungen zu deren Gunsten, dies "trotz des fehlenden Nachweises" (Code 1100) oder "im Sinne einer ganzheitlichen, einvernehmlichen Lösung" (Code 1110; hier nicht mehr umstritten sind die Vorjahresverluste [Code 1700] und die Verlustverrechnung 2018). Am 25. August 2023 erhob die steuerpflichtige Gesellschaft (sinngemäss) Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen 2020 vom 27. Juli 2023 (Rek-act. 12). Mit Entscheid vom 20. September 2024 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab (Rek-act. 2). B. Dagegen erhob die A._____ AG am 21. Oktober 2024 Rekurs bzw. Beschwerde beim Verwaltungsgericht (act. 1; formell verbessert am 24. Oktober 2024 [vgl. act. 2, 3]) und stellte folgende Rechtsbegehren: - Die definitive Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung Zug betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuern vom 20. September 2024 für die Steuerperiode 2020 sei aufzuheben. - Die folgenden in der definitiven Veranlagungsverfügung 2020 vorgenommenen steuerlichen Aufrechnungen seien rückgängig zu machen:

E. 3

Urteil A 2024 27 a. Rückstellung für fixierte Aktienkäufe von Fr. 51'000.– und für versprochene Darlehen von Fr. 50'000.–; b. Rückstellung für Pauschalbesteuerung von Fr. 50'000.–; c. Abwertung von Erlösen im Umfang von Fr. 272'250.–. - In Gutheissung der

vorliegenden Beschwerde sei der steuerbare Gewinn für das Steuerjahr 2020 im Kanton Zug auf Fr. 0.– und das steuerbare Kapital auf Fr. 100'000.– festzusetzen. - Eventualiter: Sofern der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit in Bezug auf die bei den Rückstellungen (Aktienkäufe und Pauschalbesteuerung) und die Position Abwertung Erlöse nicht erbracht werden konnte, sei festzustellen, dass die A. _____ AG die Möglichkeit hat, die entsprechenden versteuerten stillen Reserven von total Fr. 423'250.– steuermindernd geltend zu machen, sobald diese Bilanzposition buchhalterisch ausgebucht wird. Den verlangten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.– leistete die Rekurrentin fristgerecht (act. 2, 4). C. Die Steuerverwaltung beantragte am 19. Dezember 2024 vernehmlassend die Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei (act. 6). Im Übrigen sei die Veranlagung der Steuerverwaltung (Einspracheentscheid) vom 20. September 2024 wie folgt zu ergänzen, unter Kostenfolge zu Lasten der Rekurrentin: Erhöhung der Aufrechnung "Rückstellung Pauschalbesteuerung" (Code 1110) von Fr. 50'000.– auf Fr. 215'790.– (im Gewinn und Eigenkapital); Berücksichtigung zusätzlicher Steuerrückstellungen von Fr. 61'471.– (im Gewinn und als Minusreserve im Eigenkapital). Die Steuerverwaltung beantragte mit der Erhöhung der Aufrechnung "Rückstellung Pauschalbesteuerung" (Code 1110) folglich eine Abänderung zum Nachteil der Rekurrentin (sog. reformatio in peius). D. Mit Schreiben vom 25. August 2025 beantragte die A. _____ AG – nach mehrmaliger Fristerstreckung, zuletzt mit der Begründung, mit der Steuerverwaltung eine aussergerichtliche Einigung finden zu wollen (vgl. act. 10, 11) –, die Sache sei an die Steuerverwaltung zur Neubeurteilung zurückzuweisen (act. 12). Begründend führte sie aus, im Gespräch mit dem zuständigen Bücherexperten hätten viele der offenen Punkte besprochen werden können, so dass sich daraus ein entsprechender Beurteilungsansatz ergebe. Die Rückweisung ermögliche der Steuerverwaltung den Gesprächsinhalt entsprechend zu beurteilen, so dass daraus eine eventuell korrigierende steuerliche Verfügung erfolgen könne.

E. 3.1

Im Rekurs vom 21. Oktober 2024 (act. 1) legt die Rekurrentin zusammengefasst dar, dass bei der Realisierung der einzelnen Projekte oftmals mehrere Gruppengesellschaften (insbesondere die "D. _____/E. _____ Gesellschaften") wie auch Drittparteien involviert seien, gegenüber dem Projektgeber oder Verkäufer trete in der Regel jedoch nur eine Gesellschaft nach Aussen auf. Oftmals garantiere die Auftragnehmerin im Rahmen der Projektabwicklung volle Einsicht in die Bücher (Buchhaltung), weshalb die A. _____ AG resp. die direkte Tochtergesellschaft, die D. _____ AG, für die Abwicklung solcher Projekte je eine neue Tochtergesellschaft gründe. Dabei habe sich die A. _____ AG dazu verpflichtet, von der D. _____ AG maximal 10 % der jeweiligen

E. 3.2.1

Im angefochtenen Einspracheentscheid vom 20. September 2024 (Rek-act. 2) führt die Steuerverwaltung im Wesentlichen aus, dass insbesondere betreffend die ver-

E. 3.2.2

Vernehmlassend (act. 6) ergänzt die Steuerverwaltung, der (sinngemässen) Einsprache vom 25. August 2023 ohne konkreten Antrag und ohne Beweisunterlagen zu den aufgerechneten Rückstellungen seien einzig eine korrigierte (nicht unterzeichnete) Jahresrechnung mit Korrekturbuchungen betreffend die Rückstellung Löhne sowie handschriftliche Notizen zur Veranlagungsbegründung beigelegt. Mit dem Rekurs würden nun ver-

einzelne zusätzliche Unterlagen (konkret: Rek-act. 4, 5, 8, 9 und 13) nachgereicht. Zu den einzelnen Aufrechnungen sei nach Durchsicht derselben das Folgende festzuhalten: Der Einsprache seien bezüglich der Position "Rückstellung für fixierte Aktienverkäufe und versprochene Darlehen" (Code 1100) von Fr. 101'000.– keinerlei Einwände zu entnehmen gewesen. Im Gegenteil, aus der handschriftlichen Notiz auf dem Veranlagungsprotokoll 2020 ("ok demnach") habe die Steuerverwaltung schliessen dürfen, dass die steuerpflichtige Gesellschaft mit dieser Aufrechnung einverstanden gewesen sei. Mit dem Rekurs werde nunmehr geltend gemacht, es handle sich um Rückstellungen für eine eingegangene rechtliche Verpflichtung zum Erwerb von Aktien von noch zu gründenden Tochtergesellschaften sowie zur Leistung von Darlehen an dieselben. Dazu werde einzig eine offen und vage gehaltene Kaufvereinbarung/Kaufverpflichtung vom 30. Oktober 2018 mit der D._____ AG (einer Tochtergesellschaft; Rek-act. 5), notabene von F._____ als einzigem Verwaltungsrat beider Gesellschaften doppelt unterzeichnet, eingereicht. Deren Präambel verweise auf einen früheren Kaufvertrag, in welchem ein Recht der steuerpflichtigen Gesellschaft ausbedungen worden sei, sich an künftigen Tochtergesellschaften – womit es sich ohnehin um hypothetische Verpflichtungen handle – direkt beteiligen zu können. Der entsprechende Grundvertrag fehle jedoch. Eine Entschädigung für die Kaufverpflichtung sei nicht vereinbart worden. Die Kaufpreise für die zu übernehmenden Aktien

E. 4

Urteil A 2024 27 E. Die Steuerverwaltung hielt mit Duplik vom 11. September 2025 an ihren Anträgen fest (act. 14). Ergänzend führte sie aus, dass der Vertreter der Rekurrentin in seiner Replik auf eine Besprechung mit dem zuständigen Bücherexperten verweise. Eine solche habe am 22. Juli 2025 in den Räumen der Steuerverwaltung zwar tatsächlich stattgefunden. Seitens der Steuerverwaltung seien jedoch keinerlei Zusicherungen abgegeben, respektive sei das weitere Vorgehen nicht im offenbar vom Verwaltungsrat F._____ verstandenen Sinne besprochen worden. Die Rekurrentin bringe in der Replik keinerlei rechtliche Gründe vor, welche es rechtfertigen würden, vom ursprünglichen Antrag abzuweichen. Auch lägen keine weiteren Dokumente vor, welche zu einem anderen Ergebnis führen würden. F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen. Das Verwaltungsgericht erwägt: 1. 1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann die 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 (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).

E. 4.1

Abgaberechtlich ist vom Handelsrecht auszugehen, namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR). Das Massge-

blichkeitsprinzip findet in Art. 58 Abs. 1 lit. a und Art. 18 Abs. 3 DBG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage und gilt auch für die harmonisierten Einkommens- und Gewinnsteuern (vgl. BGer 2C_1059/2019 vom 1. Dezember 2020 E. 9 nicht publiziert in BGE 147 II 209). Ihm zufolge bildet die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR) den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen. Vorbehalten bleiben die Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (BGE 147 II 209 E. 3.1.1 mit Hinweisen). Eine solche Korrektur sieht das Steuerrecht namentlich vor bei geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen (Art. 58 Abs. 1 lit. b zweites Lemma DBG, § 59 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b StG).

E. 4.2.1

Handelsrechtlich zählen Rückstellungen neben den Schulden zu den Verbindlichkeiten (vgl. Marginale zu Art. 960e OR sowie Art. 959 Abs. 5 OR und die Aufteilung des Fremdkapitals gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 1 und 2 OR). Als solche unterliegen sie den allgemeinen Anforderungen für die Bilanzierung von Verbindlichkeiten gemäss Art. 959 Abs. 5 OR, d.h. sie müssen bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen. Gemäss Art. 960e Abs. 3 OR dürfen über die Pflichtrückstellungen hinaus weitere Rückstellungen gebildet werden. Dabei werden in Ziff. 1–4 insbesondere vier zusätzlich mögliche Rückstellungsfälle genannt. Die vier ausdrücklich genannten Fälle betreffen regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen (Ziff. 1), Sanierungen von Sachanlagen (Ziff. 2), Restrukturierungen (Ziff. 3) sowie Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Ziff. 4). Während es sich bei einem Teil dieser Tatbestände entgegen dem Gesetzeswortlaut um Pflichtrückstellungen handelt (so insbesondere die Garantierückstellungen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 OR), erlauben andere Tatbestände (so insbesondere Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR) handelsrechtlich die Bildung von stillen Willkürreserven; eine wirksame Schranke gegen die als Rückstellungen getarnte Reservenbildung besteht nicht. Handelsrechtlich gilt: Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden (Art. 960e Abs. 4 OR; siehe zum Ganzen BGE 147 II 209 E. 3.1.2).

E. 4.2.2

Steuerlich sind gemäss Art. 63 Abs. 1 DBG und § 27 Abs. 1 lit. a der Verordnung zum Steuergesetz (VO StG; BGS 632.11; vgl. auch Art. 10 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 24 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), ebenso Art. 29 Abs. 1 lit. a und c i.V.m. Art. 27 Abs. 1 und 2 lit. a DBG) Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung namentlich für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, und für unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen, zulässig. Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 63 Abs. 2 DBG, § 27 Abs. 2 VO StG).

E. 4.2.3

Bei den (auch) steuerlich zu berücksichtigenden Rückstellungen für die im Geschäftsjahr bestehenden Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, handelt es sich um echte Rückstellungen oder Rückstellungen im engeren Sinn (vgl. zur Terminologie BGER 2C_1107/2018 vom 19. September 2019 E. 3.1 mit Hinweisen). Darunter sind Verpflichtungen zu verstehen, die am Ende des Geschäftsjahres zwar bestehen, aber in ihrem Bestand und/oder ihrer Höhe nicht genau feststehen (z.B. Schadenersatzpflichten, Garantieverpflichtungen; vgl. auch Locher/Giger/Pedroli, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Teil II, 2. Aufl. 2022, Art. 63 N 10). Dabei ist unerlässlich, dass die Verpflichtung im betreffenden Geschäftsjahr durch Vertrag oder Gesetz begründet worden ist. Echte Rückstellungen nach Art. 63 Abs. 1 DBG und § 27 Abs. 1 lit. a VO StG respektive Art. 10 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 24 Abs. 4 StHG zeichnen sich damit dadurch aus, dass sie für eine (rechtliche oder auch nur tatsächliche) Verbindlichkeit gebildet werden, d.h. es muss eine Aussenverpflichtung vorhanden sein, nicht bloss eine (betrieblich bedingte) "Innenverpflichtung" dem eigenen Unternehmen gegenüber; echte Rückstellungen zählen zum Fremdkapital und nicht wie Rücklagen zum Eigenkapital (BGE 147 II 209 E. 4.1.1 mit Hinweisen). Zu den echten Rückstellungen zählen auch Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellung; vgl. dazu BGE 147 II 209 E. 4.1.2).

E. 4.2.4

Während die echten Rückstellungen nach Art. 63 Abs. 1 lit. a DBG und § 27 Abs. 1 lit. a VO StG respektive Art. 10 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 24 Abs. 4 StHG sich begrifflich ohne grössere Probleme fassen lassen, geht der (Steuer-)Gesetzgeber mit der Zulassung von Rückstellungen für andere unmittelbar bestehende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG und § 27 Abs. 1 lit. c VO StG bzw. Art. 10 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 24 Abs. 4 StHG), über die Anerkennung der echten Rückstellungen hinaus, anerkennt damit aber nicht etwa sämtliche handelsrechtlich möglichen Rückstellungsbildungen, d.h. auch solche, mit denen stille Willkürreserven geschaffen werden. Die Anerkennung von Rückstellungen für andere unmittelbar bestehende Verlustrisiken ist vielmehr daran geknüpft, dass das Verlustrisiko im Geschäftsjahr selbst bereits begründet wurde (1). Zudem muss das Risiko auch unmittelbar, d.h. in der Regel im folgenden Geschäftsjahr, drohen (2); für Risiken, die zwar im Geschäftsjahr begründet wurden, deren vermögensschmälernde Wirkung jedoch nicht unmittelbar bevorsteht, können keine Rückstellungen gebildet werden. Der Anerkennung von Aufwandrückstellungen sind damit sachlich und zeitlich enge Grenzen gesetzt, indem es nur um Rückstellungen gehen kann, die gemacht werden müssen, wenn vermieden werden soll, dass die Bilanz die Vermögenslage der Unternehmung am Bilanztag unrichtig, zu günstig, erscheinen lässt. Die

E. 4.2.5

Das Zuger Steuerbuch hält betreffend Rückstellungen für Bezüge der Gesellschafter und Arbeitnehmer Folgendes fest: Bei Gesellschaftern und Arbeitnehmern werden die definitiven Jahresbezüge vielfach erst nach Abschluss des Geschäftsjahres aufgrund des Reingewinns im Rahmen der geschäftsmässigen Begründetheit festgelegt. Stehen Bilanz und Höhe der Entschädigung per Bilanzstichtag definitiv fest, handelt es sich um eine definitive Schuldverpflichtung und nicht um eine Rückstellung. Der Gesellschafter oder Arbeitnehmer hat in diesem Fall per Bilanzstichtag einen festen Forderungsanspruch. Das entsprechende Einkommen ist steuerrechtlich realisiert. Die Abgrenzung der Lohnbestandteile hat nach dem Kontinuitätsprinzip zu erfolgen und darf nicht willkürlich

vorgenommen werden. Wenn die Ansprüche der Gesellschafter und Arbeitnehmer ausnahmsweise bezüglich Bestand und Höhe noch nicht definitiv feststehen, kann für die voraussichtlichen Ansprüche eine Rückstellung verbucht werden. Die Ansprüche sind in dem Bilanzstichtag folgenden Geschäftsjahr den Anspruchsberechtigten auszuführen oder gutzuschreiben. Andernfalls ist die Rückstellung aufzulösen. Eine Kumulation von Lohn- und/oder Erfolgsbeteiligungsgutschriften auf dem Rückstellungs- bzw. Abgrenzungskonto wird nicht toleriert und die entsprechende Rückstellung mit Hinweis auf den fehlenden Verpflichtungsgrund zum Reingewinn und Kapital hinzugerechnet (Zuger Steuerbuch, Erläuterungen zu § 59, Ziff. 37.3.9).

E. 4.3.1

Das Gebot der vollständigen, wahrheitsgetreuen und systematischen Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte beherrscht im Handelsrecht die Buchführung (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR) ebenso wie die Rechnungslegung (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR). Die Veranlagungsbehörde ist direktsteuerlich gehalten, den steuerbaren Gewinn (oder Teile davon) nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen (Art. 130 Abs. 2 DBG), sofern trotz Mahnung entweder überhaupt keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen (Verstoss gegen die formellen Regeln der Buchführung) oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen können.

E. 4.3.2

Der annäherungsweise Ermittlung haftet zwangsläufig eine gewisse Unsicherheit an, da sie sich notwendigerweise auf Vermutungen stützt. Diese hat die steuerpflichtige Person aufgrund ihrer Pflichtverletzung zu vertreten (BGer 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2). Die Steuerverwaltung ist nicht gehalten, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahmen zu treffen; die Verletzung von Mitwirkungspflichten soll sich nicht auszahlen (statt vieler: BGer 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.6, zur Publ. vorgesehen).

E. 4.3.3

Die steuerpflichtige Person kann eine Veranlagungsverfügung, die vollständig oder zumindest teilweise aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG; § 132 Abs. 2 StG). Prozessual bedeutet dies, dass es zur Umkehr der Beweislast kommt (so ausdrücklich Art. 183 Abs. 1bis DBG und § 216 Abs. 1bis StG). Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten und bedingt grobe methodische oder rechnerische Fehler, was bedeutet, dass die steuerpflichtige Person sich nicht darauf beschränken kann, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensbetätigung in allgemeiner Weise zu beanstanden (BGer 2C_1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.4). Die steuerpflichtige Person kann im Einspracheverfahren entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde wieder auflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich übersetzt ist. Dies alles trifft gleichsam auf das kantonale Beschwerde- bzw. Rekursverfahren zu, vorausgesetzt die Verwaltung ist auf die Einsprache der steuerpflichtigen Person eingetreten (vgl. BGer 2C_852/2018 vom 9. Oktober 2018 E. 2.2; zum Streitgegenstand im Fall der Anfechtung eines vorinstanzlichen Nichteintretensentscheids vgl. etwa BGer 9C_292/2024 vom 17. Juli 2024 E. 2 mit Hinweis auf BGE 144 II 359 E. 4.3). Denn sowohl Rekurs als

E. 4.4

In Lehre und Rechtsprechung wird mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen unterschieden. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird.

E. 4.4.1

Bilanzberichtigungen können – solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen – immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der steuerpflichtigen juristischen Person auswirken (BGE 141 II 83 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen; BGer 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2). Bei den (hier nicht relevanten) Bilanzänderungen ist demgegenüber vom Grundsatz auszugehen, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können (BGE 141 II 83 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen).

E. 4.4.2

In der Regel ausgeschlossen sind Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden. "Bilanzberichtigungen" aus solchen Motiven sind gleichfalls nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen; BGer 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.4; 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2). Sowohl bei einer Bilanzberichtigung als auch bei einer Bilanzänderung müssen den Steuerbehörden die Änderungen gegenüber früher eingereichten Unterlagen offengelegt werden, damit deren Nachvollzug überhaupt möglich ist. Die Beweislast, dass die neuen Jahresrechnungen auf einer in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstandenden Überführung der ursprünglich eingereichten Jahresrechnungen beruhen, obliegt – wie allgemein für steuermindernde Tatsachen – der steuerpflichtigen Gesellschaft (BGE 140 II 248 E. 3.5 mit Hinweisen).

E. 5

Urteil A 2024 27 Beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – als "Rekurs" bezeichnet. 1.2 Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 20. September 2024 (zugestellt am Folgetag [Rek-act. 3]) wurde am 21. Oktober 2024 der Schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht (act. 1). Die am 24. Oktober 2024 mit Originalunterschrift verbesserte Rekurschrift erfüllt nun auch die übrigen formellen Anforderungen (vgl. act. 2, 3). Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichts (GO VG; BGS 162.11). 2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonaler Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen; das Verwaltungsgericht ist bei seiner Entscheidung nicht an die Anträge der Parteien gebunden (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m.

§ 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). 3. Streitig und zu prüfen ist, ob die Aufrechnungen der Steuerverwaltung (Rückstellung für fixierte Aktienverkäufe und versprochene Darlehen [Code 1100], Rückstellungen für Pauschalbesteuerung [Code 1110], Rückstellungen zur Abwertung von Erlösen [Code 1120]) zu korrigieren sind, wobei die Aufrechnung der abgewerteten Erlöse (Code 1120) ermessensweise erfolgte, mithin in diesem Punkt eine teilweise Ermessensveranlagung vorgenommen wurde.

E. 5.1

Bezüglich der Rückstellungen für "fixierte Aktienverkäufe und versprochene Darlehen" ist nicht ersichtlich, dass im hier relevanten Geschäftsjahr 2020 eine (rechtliche oder auch nur tatsächliche) Verpflichtung (durch Vertrag oder Gesetz) begründet wurde, was für deren steuerliche Anerkennung jedoch unerlässlich ist (vgl. vorstehende E. 4.2.3 f.). Aus der vage und unbestimmt gehaltenen "Kaufvereinbarung/Kaufverpflichtung" vom 30. Oktober 2018 (Rek-act. 5), ergibt sich die Begründung einer solchen Verpflichtung – für das Geschäftsjahr 2020 – jedenfalls nicht. Wie die Steuerverwaltung zu Recht bemerkt, handelt es sich, soweit ersichtlich, um bloss hypothetische, künftige Verpflichtungen, wobei der erwähnte Grundvertrag nicht eingereicht wurde. Rückstellungen zur Abdeckung künftiger Risiken oder zur Finanzierung künftiger Investitionen oder Aufwendungen werden steuerrechtlich nicht zugelassen (Reich/Züger/Betschart, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 29 N 10 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; wollte man sich im Übrigen auf den Standpunkt stellen, allein der Vertrag vom 30. Oktober 2018 hätte bereits entsprechende Verpflichtungen begründet, wäre die Rechtsprechung zur Unzulässigkeit von verspäteten, d.h. nicht periodengerechten Rückstellungen zu beachten, vgl. etwa BGer 2C_1107/2018 vom 19. September 2019 E. 3.2; 2C_533/2012, 2C_534/2012 vom 19. Februar 2013 E. 4). Für die steuerrechtliche Anerkennung von Rückstellungen für bedingte Verpflichtungen wird – nebst der Begründung der Verpflichtung im betreffenden Geschäftsjahr – vorausgesetzt, dass der Eintritt der Bedingung sehr wahrscheinlich ist (Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 15 mit Hinweisen). Die Rekurrentin erklärte in ihrem Schreiben vom 15. Juni 2023 (Rek-act. 11), es gehe konkret um folgende (Tochter-)Gesellschaften, damals noch firmiert wie folgt: E. _____ AG, E. _____ II AG, E. _____ III AG, H. _____ AG, I. _____ AG, "J. _____" (Wohnbaugenossenschaft). Mit der Steuerverwaltung ist festzuhalten, dass die im Vertrag vom 30. Oktober 2018 unter Ziff. II.B. festgelegte Frist von drei Jahren, innert welcher ein Aktienkauf zu erfolgen hat, im Fall der E. _____ AG (Eintragung im Handelsregister im November 2007 [vgl. www.zefix.ch]) per Stichtag vom 31. Dezember 2020 (und im Übrigen auch schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Oktober 2018) bereits verstrichen war. Die E. _____ II AG, die E. _____ III AG und die H. _____ AG waren per Ende 2020 noch gar nicht gegründet und für die "I. _____ AG" lässt sich dem Handelsregister bis heute kein Eintrag entnehmen (vgl. www.zefix.ch; im eingereichten Organigramm ist hierzu vermerkt: "Gründung in Vorbereitung" [vgl. Rek-act. 4]). Dass die D. _____ AG, welche im besagten Vertrag als "Verkäuferin" auftritt und welche gemäss Ziff. II.B. den Zeitpunkt eines künftigen Aktiennerwerbs (an einem unbestimmten Kreis von künftigen Tochtergesellschaften) allein be-

E. 5.2

Was die aufgerechneten "Rückstellungen für Pauschalbesteuerung" betrifft, kann auf die zutreffenden Ausführungen der Steuerverwaltung verwiesen werden, wonach für

geschuldete (in Höhe und Bestand feststehende), aber nicht ausbezahlte Löhne und Sozialversicherungsbeiträge keine Rückstellungen gebildet werden dürfen (vgl. E. 3.2.2 vorstehend). Die entsprechende Regelung im Zuger Steuerbuch (E. 4.2.5 vorne) stellt eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben und der geltenden Praxis dar, weshalb sie auch durch das Gericht Beachtung findet (vgl. zur Berücksichtigung von Verwaltungsweisungen BGE 144 V 104 E. 3.3.2 mit Hinweisen). Eine allfällige – im Übrigen

E. 5.3.1

Vorliegend ist sodann unbestritten, dass die Buchhaltung der Steuerpflichtigen im Bereich "Projekte" an erheblichen Mängeln litt. Konkret fehlte es auch nach durchgeführter Buchprüfung vor Ort, Beweisaufgabe und Einschätzungsvorschlag bzw. Reaktion der Steuerpflichtigen darauf an Unterlagen, aufgrund derer man die einzelnen Buchungen im Bereich "Projekte" hätte nachvollziehen können. Nach den Grundsätzen der ordnungsmässigen Buchführung müssen die einzelnen Buchungsvorgänge belegt werden können und nachprüfbar sein (Belegnachweis; Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR; vgl. auch Art. 957a Abs. 3 OR). Diesem Erfordernis wurden die Geschäftsbücher der Rekurrentin unbestrittenermassen nicht gerecht. Ohne diese grundlegendste aller unerlässlichen Vorarbeiten (vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte) ist ein verlässliches Bild über die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens (Art. 958 OR) von vornherein ausgeschlossen. Vor diesem Hintergrund ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung zu einem Ermessenszuschlag schritt. Nachdem die Steuerverwaltung auf die Einsprache auch in diesem Punkt eingetreten und die Sache daher inhaltlich zu beurteilen ist, hat die Rekurrentin folglich den Unrichtigkeitsnachweis anzutreten (vgl. vorne E. 4.3.3; sowie zur Be-

E. 5.3.2

Die Rekurrentin begnügt sich vorliegend damit, ihre Geschäftsabläufe in allgemeiner Art und Weise darzulegen. Schon in ihrer Einsprache liess sie eine eingehende, mit Beweisen unterlegte, Auseinandersetzung mit den Beanstandungen der Steuerverwaltung vermissen. Die Rekurrentin stellt sich auf den Standpunkt, dass die jeweiligen Sachverhalte bereits im Rahmen der Steuerrevision ausführlich mit den Veranlagungs- resp. Revisionsexperten vor Ort besprochen und dargelegt worden seien (vgl. act. 1 S. 4). Dabei verkennt sie, dass ihre Geschäftsbuchhaltung im Veranlagungsverfahren nicht den Vorschriften entsprach und sie aufgrund der teilweisen Ermessensveranlagung im Rechtsmittelverfahren mit dem Unrichtigkeitsnachweis beweisbelastet ist. Wie schon im Einspracheverfahren obliegt es der Rekurrentin auch im vorliegenden Rekursverfahren, die Ungewissheit des Sachverhalts, welche zur Schätzung der nicht einwandfrei feststellbaren Steuerfaktoren oder Teilen davon geführt hat, zu beseitigen. Die Rekurrentin hat mit anderen Worten den Nachweis des materiell wahren Sachverhalts gehörig anzutreten und im Verfahren zu leisten. Im Rekursfall ist das Gericht in den Stand zu versetzen, dass es aufgrund der Begründung und der eingereichten Unterlagen ohne Weiteres feststellen kann, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist (vgl. vorne E. 4.3.3; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 N 40 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Es bleibt vor diesem Hintergrund von vornherein kein Raum für eine Rückweisung an die Steuerverwaltung im Sinne des replicando gestellten Antrags der Rekurrentin. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen zudem vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Diese Voraussetzung ist insbesondere dann nicht erfüllt, wenn die Jahresrechnung einer Aktiengesellschaft nicht von der Generalversammlung genehmigt oder die Ge-

schäftsbuchhaltung formell ordnungswidrig ist (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 N 45). Mit der Steuerverwaltung ist festzuhalten, dass es der Rekurrentin mit den im vorliegenden Verfahren nachgereichten Unterlagen – nach wie vor – nicht gelingt, den Beweis der offensichtlichen Unrichtigkeit des Ermessenszuschlags zu erbringen. Es kann diesbezüglich auf die zutreffenden Ausführungen der Steuerverwaltung verwiesen werden, wonach eine exakte Evaluation der zu aktivierenden angefangenen Arbeiten noch immer nicht möglich ist, es an einer eigentlichen Projektbuchhaltung fehlt und handelsrechtlich korrigierte Jahresabschlüsse nicht vorliegen (vgl. vorstehende E. 3.2.2). Ferner wird weder gerügt noch ist ersichtlich, dass die vorgenommene Schätzung aufgrund sachwidriger Schätzungs-

E. 5.3.3

Abgesehen davon ist eine "Bilanzberichtigung" vorliegend schon deshalb ausgeschlossen, weil damit – soweit ersichtlich – einzig der vorgenommenen Aufrechnung begegnet werden soll. Im Übrigen erschliesst sich aus den eingereichten Unterlagen nicht, dass die von der Rekurrentin gewünschte Anpassung zu einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung führen würde, wofür wiederum die Rekurrentin beweisbelastet wäre. Es fehlt ohnehin an einer (korrigierten) genehmigten Jahresrechnung und Belegen, die einen Nachvollzug der gewünschten Verbuchungen überhaupt erlauben würden (vgl. vorstehende E. 4.4.2).

E. 5.4

Bezüglich des eventualiter gestellten Feststellungsantrags fehlt es an einem aktuellen Rechtsschutzinteresse. Der Antrag zielt nicht auf die Abänderung der im Einspracheentscheid festgesetzten Steuerfaktoren, den Steuersatz oder die Steuerbeträge ab (siehe generell zur materiellen Beschwer und zum Rechtsschutzinteresse: Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl. 2021, Rz. 1430 ff. mit Hinweisen; sowie speziell im Steuerrecht: Hunziker/Bigler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 140 N 22 ff.; zur Subsidiarität von Feststellungs- gegenüber Leistungsbegehren BGE 126 II 300 E. 2c). Wie die Steuerverwaltung zu Recht vorbringt, sind die Steuerfolgen einer allfälligen künftigen Auflösung der versteuerten stillen Reserven in jenen zukünftigen Steuerveranlagungen – im ordentlichen Veranlagungsverfahren, mit der Möglichkeit, die ordentlichen Rechtsmittel zu ergreifen – zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne auch BGE 126 II 514 E. 3d). Auf den Feststellungsantrag ist folglich mangels Beschwer nicht einzutreten.

E. 5.5

Gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist grundsätzlich bei jeder Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b oder c sowie Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG die Rückstellung für die darauf zu entrichtenden Steuern von Amtes wegen entsprechend zu erhöhen (BGE 141 II 83 E. 5). Das Gleiche gilt gemäss Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG auch für die kantonalen und kommunalen Steuern (BGer 9C_660/2022 vom 10. Mai 2023 E. 6.2). Die von der Steuerverwaltung in diesem Sinne beantragte zusätzliche Steuerrück-

E. 5.6

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin mit ihren Anträgen nicht durchdringt. Der Rekurs ist folglich abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Der angefochtene Einspracheentscheid wird darüber hinaus – zu Ungunsten der Rekurrentin – dahingehend angepasst, als die Aufrechnung unter dem Punkt "Rückstellungen Pauschalbe-

steuerung" (Code 1110) von Fr. 50'000.– auf Fr. 215'790.– zu erhöhen ist. Infolge der getätigten Aufrechnungen sind von Amtes wegen – wie von der Steuerverwaltung beantragt – zusätzliche Steuerrückstellungen von Fr. 61'471.– zu berücksichtigen. Die Sache wird zur Berechnung der konkreten Steuerlast an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. 6.

E. 6

Urteil A 2024 27 neu gegründeten Tochtergesellschaft zu kaufen und im Umfang der Kaufpreiszahlung ein Darlehen zur Verfügung zu stellen (vgl. Rek-act. 5: Kaufvereinbarung/Kaufverpflichtung). Die Gründung der neuen Tochtergesellschaften habe sich jedoch aufgrund von Baubewilligungsgesuchen und der Investorensuche verzögert, weshalb die A. _____ AG zum heutigen Zeitpunkt noch nicht an den neu gegründeten Tochtergesellschaften beteiligt sei. Auch habe man dem Abtretungsprozess keine zeitliche Priorität zugeteilt. Da die Gesellschaft per 31. Dezember 2020 eine rechtliche Verpflichtung zum Kauf von neuen Gesellschaftsanteilen gehabt habe, habe sie für ihr aktuell bekannte Projektgesellschaften eine entsprechende Rückstellung gebildet (vgl. Rek-act. 11: Schreiben vom 15. Juni 2023). Folglich handle es sich vorliegend um eine geschäftsmässig begründete Rückstellung. Sobald die entsprechenden Anteile von der D. _____ AG erworben würden, würden die Rückstellungen entsprechend buchhalterisch aufgelöst. Die jeweiligen Projektaufwendungen und angefallenen Kosten sowie später die erzielten Umsätze würden intern entsprechend verrechnet. Oftmals fielen im Vorfeld erhebliche Aufwendungen an, welche erst bei Projektabschluss gegenüber Dritten in Rechnung gestellt werden könnten. Als Verbuchungsweise für diese angefallenen Kosten wende die A. _____ AG (sowie die weiteren Gruppengesellschaften) die "Recoverable Cost Methode" ("RCM-Methode" oder modifizierte "Completed Contract Methode") an, da der Grad der Fertigstellung des Projekts in der Regel nicht zuverlässig ermittelt werden könne. Dies sei insbesondere bei Immobilienprojekten, welche aus mehreren Unterprojekten bestünden, der Fall. Im Sinne des Realisationsprinzips werde der gesamte Gewinn in dem Geschäftsjahr ausgewiesen, in dem der Umsatzerlös effektiv anfallt bzw. eingefordert werde. Die in den vorherigen Perioden angefallenen Auftragsaufwendungen würden in der Erfolgsrechnung erfasst. Gleichzeitig würden die anteiligen Auftrags Erlöse in der Erfolgsrechnung erfasst und in der Bilanz als "Aufträge in Arbeit" aktiviert. Die entsprechenden Konti seien bei der A. _____ AG fälschlicherweise jedoch nicht korrekt benannt, sondern in der Bilanz wie auch in der Erfolgsrechnung als "Abwertung Erlös Vermarktungsmandat" betitelt worden (Konto Nrn. 1341, 2341, 3441, 4941). Bei dieser Position handle es sich jedoch nicht lediglich um angefangene Arbeiten, sondern auch um erwartete zukünftige Erfolgshonorare. Irrtümlicherweise seien diese zukünftigen, möglichen Umsätze also bereits per 31. Dezember 2019 resp. 31. Dezember 2020 als Umsatz resp. angefangene Arbeiten verbucht worden, da ein Bruchteil davon als angefangene Arbeiten qualifiziert wurde. Ein fester Rechtsanspruch auf das Erfolgshonorar habe zu diesem Zeitpunkt jedoch nicht bestanden (vgl. Rek-act. 13: Umsatzschätzung 2019/2020). Folglich seien die

E. 6.1

Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt in der Regel Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [Kosten VO; BGS 162.12]). Diese werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts auf

Fr. 3'500.– festgesetzt (vgl. § 1 Abs. 2 Kosten VO). Ausgangsgemäss sind der Rekurrentin die Verfahrenskosten vollumfänglich aufzuerlegen. Diese werden mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

E. 6.2

Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG und Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] im Umkehrschluss).

E. 7

Urteil A 2024 27 Jahresrechnungen 2019 und 2020 in Bezug auf diesen Sachverhalt fehlerhaft und es sei eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Bei der A. _____ AG seien temporär zwei Personen, F. _____ und G. _____, beschäftigt. Ihr Tätigkeitsbereich umfasse das Kontaktmanagement mit Investoren und Geschäftspartnern, die Ausarbeitung neuer innovativer Ideen, die Initiierung, Akquisition und Leitung von Projekten, den Aufbau künftiger Unternehmensgruppen sowie diverse administrative Tätigkeiten. Bis zur Gesetzesänderung 2018 seien diese zwei Mitarbeiter im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgewickelt worden. Der jährliche Bruttolohnbetrag dieser zwei Mitarbeiter habe Fr. 20'000.– betragen (vgl. Rek-act. 6: Pauschal Lohnabrechnungen). Da die A. _____ AG in den letzten Jahren keine Dividendenerträge erhalten und somit nicht über genügend flüssige Mittel verfügt habe, hätten weder die Löhne ausbezahlt noch die entsprechenden Sozialbeiträge bezahlt werden können. Einzig für das Jahr 2015 sei eine Abrechnung des Lohnes erfolgt. Die Lohnzahlung sowie die entsprechende AHV-Meldung seien dann im Jahr 2020 erfolgt. Aus diesem Grund seien – in Absprache mit der zuständigen Ausgleichskasse Zug – die entsprechenden Lohnbeträge für die verbleibenden Jahre sowie die geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge als Rückstellung verbucht worden (vgl. Rek-act. 7: Jahresrechnung 2020; Konto Nrn. 2650, 2660). Mit anderen Worten sei die Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge und die Auszahlung der Löhne verzögert erfolgt, was von der Ausgleichskasse Zug genehmigt worden sei (vgl. Rek-act. 8: Schreiben an die Ausgleichskasse Zug vom 30. Januar 2020; Rek-act. 9: Schreiben Ausgleichskasse Zug vom 6. Februar 2020). Diese Verbuchungsweise sei gewählt worden, da nach Absprache mit der Ausgleichskasse Zug keine Verzugszinsen anfallen würden, solange der Lohnanspruch noch nicht realisiert sei, d.h. nicht über ein Kontokorrent (Passivkonto) verbucht werde. Ansonsten wäre der Lohn jeweils monatlich oder per Jahresende einem Kontokorrent Aktionär oder einem Kontokorrent Mitarbeiterlohn gutgeschrieben worden, wie dies üblicherweise der Fall sei, und nicht über ein Rückstellungskonto erfasst worden. Da die beiden Mitarbeiter aufgrund ihrer geleisteten Arbeit einen Lohnanspruch hätten und dieser seitens der A. _____ AG tatsächlich geschuldet sei, sei die verbuchte Rückstellung im Umfang von Fr. 201'000.– geschäftsmässig begründet. Sobald die Gesellschaft über ausreichend flüssige Mittel verfüge, werde der Lohn gegenüber der Ausgleichskasse gemeldet und an die Mitarbeiter ausbezahlt.

E. 8

Urteil A 2024 27 buchten Projekte weder detaillierte Nachweise noch Verträge oder dergleichen über die direkt über die Bilanz gebuchten und anschliessend wertberichtigten Projekte vorgelegt worden seien. Die Buchhaltung sei daher im Bereich Projekte als nicht den Anforderungen an die Ordnungsmässigkeit nach Art. 957 ff. OR entsprechend erachtet worden. Erst zu den Einschätzungsvorschlägen vom 30. März 2023 sei eine Rückmeldung

mit Ausführungen und vereinzelt Belegen erfolgt. Die Aufrechnungen seien danach – soweit möglich – zu Gunsten der steuerpflichtigen Gesellschaft unter Berücksichtigung dieser Rückmeldung erfolgt. In der Bilanz per 31. Dezember 2020 seien Rückstellungen für bereits fixierte Aktienkäufe und Rückstellungen für versprochene Aktionärsdarlehen enthalten (Code 1100). Dazu seien keinerlei Belege oder rechtsgenügende Erklärungen für deren geschäftsmässige Begründetheit vorgelegt worden. Gemäss handschriftlicher Notiz auf dem Veranlagungsprotokoll 2020 sei davon auszugehen, dass die steuerpflichtige Gesellschaft mit der Aufrechnung einverstanden sei. Zur Aufrechnung der Position "Rückstellung Pauschalbesteuerung" von Fr. 50'000.– (Code 1110) macht die Steuerverwaltung geltend was folgt: Stünden Bilanz und Höhe der Entschädigung per Bilanzstichtag definitiv fest, handle es sich um eine definitive Schuldverpflichtung und nicht um eine Rückstellung. Die gesamte Rückstellung per 31. Dezember 2020 betrage Fr. 215'790.–. Im Sinne einer ganzheitlichen, einvernehmlichen Lösung sehe die Veranlagungsverfügung 2020 vor, dass diese unzulässigen Rückstellungen über die Jahre 2020 bis 2023 aufgelöst würden. Es sei daher eine Aufrechnung von Fr. 50'000.– für das Jahr 2020 erfolgt. Auf die Aufrechnung der gesamten Rückstellungsposition von Fr. 215'790.–, welche aus rechtlicher Sicht grundsätzlich geboten wäre, werde im Sinne eines kontinuierlichen Lösungsansatzes verzichtet. Zur ermessensweisen teilweisen Aufrechnung der abgewerteten Erlöse im Zusammenhang mit Projekten von Fr. 272'250.– (Code 1120) verweist die Vorinstanz auf das Handelsrecht: Angefangene Arbeiten seien nach Art. 960a Abs. 1 OR in der Erstbewertung zu Herstellungskosten zu bewerten. Nach Art. 960 Abs. 1 OR seien angefangene Arbeiten im Grundsatz einzeln zu bewerten. Sie seien durch Wertberichtigungen nach Art. 960a

E. 9

Urteil A 2024 27 Abs. 2 OR erfolgswirksam zu korrigieren, sofern Anzeichen von Wertminderungen bestünden. Wertminderungen seien beim Vorliegen von zu vielen Projektstunden und geringer Chance von Weiterverrechnung von geleisteten Zusatzaufwendungen an den Kunden zu berücksichtigen. Solche Wertminderungen seien zeitnah zu vollziehen und würden voraussetzen, dass für Dienstleistungen, Projekte oder Mandate regelmässig eine Vor-, Zwischen- und Nachkalkulation bestehe. In der Bilanz per 31. Dezember 2020 seien Leistungen (angefangene Arbeiten) aktiviert und gleichzeitig wieder zu 100 % abgeschrieben resp. wertberichtigt worden. Mit der Rückmeldung vom 15. Juni 2023 sei dazu eine Aufstellung mit dem Titel "Abwertungen zeitlich versetzte Erträge" eingereicht worden. Diese könne jedoch nicht nachvollzogen werden. Es sei nach wie vor nicht klar, wie sich die aktivierten (und passivierten) angefangenen Projekte herleiten würden.

E. 10

Urteil A 2024 27 seien nicht definiert worden. Die im Schreiben vom 15. Juni 2023 (vgl. Rek-act. 11) erwähnten Kaufpreise liessen sich damit nicht verifizieren. Der Kreis der zu gründenden Aktiengesellschaften sei im Vertrag offen formuliert ("etc."; "nicht abschliessend"). Die Höhe der damit eingegangenen Verpflichtungen lasse sich aus der Kaufvereinbarung nicht eruieren. Den der Steuerverwaltung vorliegenden Jahresrechnungen der Folgeperioden (StV-act. 5) sei zu entnehmen, dass die Verpflichtungen noch nicht eingegangen worden seien. Das Gros der in der Vereinbarung genannten Gesellschaften sei zudem am Bilanzstichtag 2020 – was handelsregisternotorisch sei – noch gar nicht gegründet gewesen, so dass durch die Veräusserin noch gar kein

Erwerb durch die Rekurrentin habe verlangt werden können. Bei der E. _____ AG (Gründung November 2007) sei die Frist von drei Jahren gemäss Vertrag Ziff. II.B. bereits abgelaufen gewesen. In Würdigung all dieser Fakten sei die geschäftsmässige Begründetheit der entsprechenden Rückstellungen als nicht rechts- genügend nachgewiesen zu erachten. An der Aufrechnung sei daher festzuhalten. Zum Punkt "Rückstellung Pauschalbesteuerung" (Fr. 50'000.-; Code 1110) sei festzuhalten, dass die Bildung einer Lohnrückstellung nur ausnahmsweise zulässig sei, und zwar wenn die Ansprüche der Gesellschafter und Arbeitnehmer bezüglich Bestand und Höhe noch nicht feststünden. Diese Ansprüche seien jedoch in dem auf den Bilanzstichtag folgenden Geschäftsjahr auszuführen oder gutzuschreiben. Gemäss Excel-Aufstellung (vgl. Rek-act. 6) und Rekurschreiben handle es sich beim Betrag von Fr. 201'000.- offenbar um Löhne der Steuerperioden 2012–2014 sowie 2016–2017 und beim Betrag vom Fr. 14'790.- um noch nicht im vereinfachten Verfahren abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge und Steuern auf denselben. Für nicht ausbezahlte Löhne hätten jedoch – da wie nun geltend gemacht werde (vgl. dazu die Ausführung im Rekurschreiben, wonach die beiden Mitarbeiter [Inhaber F. _____ und die gemäss search.ch an derselben Adresse wohnhafte G. _____] aufgrund ihrer geleisteten Arbeit offenbar einen Lohnanspruch hätten und dieser seitens der A. _____ AG tatsächlich geschuldet sei), sowohl Bestand als auch Höhe der Ansprüche definitiv feststehen würden – gar nie Rückstellungen gebildet werden dürfen (vgl. Steuerbuch, § 59, Ziff. 37.3.9 e contrario; das gewählte Vorgehen widerspricht denn auch den Grundsätzen der ordnungsgemässen Buchführung, namentlich dem Vorsichtsprinzip, gemäss dem feststehende Verbindlichkeiten als solche zu buchen sind, und nicht als Rückstellungen). Die erwähnten fehlenden liquiden Mittel würden keinen rechtsgenügenden Grund darstellen, um Löhne nicht wenigstens den entsprechenden Kontokorrentkonti des Aktionärs resp. der Mitarbeiterin gutzuschreiben. Es sei mit den vorliegenden Unterlagen folglich nicht nachgewiesen, dass den beiden Mitarbeitern überhaupt ein noch nicht ausbezahlter oder gutgeschriebener Lohnanspruch für frühere Jahre

E. 11

Urteil A 2024 27 zustehe, umso mehr als für die folgenden Steuerperioden (vgl. Rek-act. 7 sowie StV-act. 4) gar kein Lohnaufwand mehr verbucht worden sei. Dem Schreiben der Ausgleichskasse Zug vom 6. Februar 2020 (Rek-act. 9) sei einzig zu entnehmen, dass aufgrund einer Mitteilung, wonach die Entschädigungen erst im Jahr 2020 ausbezahlt worden seien, die Verzugszinsrechnung für das Jahr 2017 storniert worden sei. Daraus könne die Rekurrentin jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten. Umso mehr, als die Auszahlung der Entschädigungen offensichtlich nicht im Jahr 2020 (entgegen den Ausführungen auf Seite 4 des Rekurses) erfolgt sei, da die Rückstellungen in der Bilanz per 31. Dezember 2020 noch immer ausgewiesen würden (Konto Nrn. 2650, 2660 in den Passiven). Grundsätzlich stelle die noch immer nicht vollständig nachgewiesene Vereinbarung mit der Ausgleichskasse keinen Grund dar, bei der steuerlichen Beurteilung vom oben genannten Grundsatz abzuweichen. Im Einspracheentscheid wurde – zu Gunsten der Rekurrentin – im Sinne einer ganzheitlichen, einvernehmlichen Lösung mit dem Ziel, die als unzulässig erachteten Rückstellungen im Zusammenhang mit früheren Löhnen im Betrag von insgesamt Fr. 215'790.- über die Jahre 2020 bis 2023 verteilt aufzulösen, die teilweise Aufrechnung der Veranlagungsverfügung im Betrag von Fr. 50'000.- bestätigt. Unter nochmaliger Würdigung sämtlicher Aspekte, namentlich dem mehrjährigen Hintergrund und dem gänzlich unspezifischen künftigen Zeithorizont, sei die Aufrechnung jedoch korrekterweise auf den gesamten Betrag der unzulässigerweise

zurückgestellten Löhne und (noch nicht im vereinfachten Verfahren abgerechneten) Sozialversicherungsbeiträge zu erhöhen. Die beanstandete Aufrechnung "Rückstellung Pauschalbesteuerung" sei folglich (zum Nachteil der Rekurrentin) von Fr. 50'000.– auf Fr. 215'790.– zu erhöhen. Zur Position "Abwertung Erlöse" (Code 1120; Fr. 272'250.–) werde im Rekurs geltend gemacht, es sei eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Konkrete Zahlen und Fakten, wie die verbuchten Umsätze zustande gekommen seien, würden nicht vorgebracht. Eine konkrete Berechnung, in welchem Umfang die Bilanzberichtigung vorzunehmen sei, fehle ebenso wie die handelsrechtlich korrigierten Jahresabschlüsse. Auch den nicht nachvollziehbaren rudimentären Umsatzschätzungen 2019/2020 (Excel-Tabelle, vgl. Rek-act. 13) seien keine entsprechenden Angaben zu entnehmen. Es fehle nach wie vor an einer eigentlichen Projektbuchhaltung mit Zwischenkalkulationen für die jeweiligen Jahresabschlüsse, welche es erlauben würden, die zu aktivierenden angefangenen Arbeiten exakt zu eruieren. Mit den im Recht liegenden Unterlagen lasse sich kein Nachweis einer allfälligen Handelsrechtswidrigkeit erbringen, zumal die Excel-Tabelle (vgl. Rek-act. 13) mutmasslich erst im Nachhinein, im Zusammenhang mit dem Verfassen der Rekurschrift, erstellt worden sein dürfe (vgl. Datum "21.10.2024" unten). Entsprechend könne sie keine Grundlage für die bilanzi-

E. 12

Urteil A 2024 27 elle Bewertung per 31. Dezember 2020 darstellen. Den Prinzipien der Massgeblichkeit der Handelsbilanz und der Periodizität der Gewinnermittlung folgend sei die Rekurrentin daher bei den verbuchten Umsätzen zu behaften. Die Vornahme einer Bilanzberichtigung sei – da diese nach vorliegendem Aktenstand offenbar einzig dem Ziel diene, einen Ausgleich von Aufrechnungen entgegenzuwirken (sic!) – abzulehnen und an der Aufrechnung von ermessensweise 33 % (im Betrag von Fr. 272'250.–) als versteuerte Reserven sei festzuhalten. All diese Aufrechnungen berechtigten gemäss Berechnung der Steuerverwaltung zu einer Steuerrückstellung von Fr. 61'471.– (vgl. StV-act. 6), die nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung von Amtes wegen zu gewähren sei. Der Eventualantrag sei ebenfalls abzuweisen. Sollten die in der Veranlagung im Eigenkapital enthaltenen versteuerten stillen Reserven in einer zukünftigen Jahresrechnung buchhalterisch ausgebucht werden, seien die entsprechenden Steuerfolgen in jenen zukünftigen Steuerveranlagungen zu beurteilen. Es bestehe kein Rechtsanspruch auf eine entsprechende Feststellung im vorliegenden Rekursverfahren. 4.

E. 13

Urteil A 2024 27

E. 14

Urteil A 2024 27

E. 15

Urteil A 2024 27 Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen soll somit (nur) dazu dienen, die Vermögenslage des Unternehmens zutreffend darzustellen, hingegen soll nicht die Bildung von Willkürreserven steuerlich sanktioniert werden. Diese Auslegung zieht der steuerwirksamen Bildung von Rückstellungen wegen unmittelbar drohender Verlustrisiken relativ enge Grenzen (BGer 2C_282/2022 vom 17. November 2022 E. 4.3.2; vgl. zum Ganzen auch BGE 147 II 209 E. 4.2.2.1 mit Hinweisen; Locher/Giger/Pedroli, a.a.O., Art. 63 N 30a).

E. 16

Urteil A 2024 27 nen (Verstoss gegen die materiellen Regeln der Buchführung; BGer 2C_852/2018 vom 9. Oktober 2018 E. 2.1 mit Hinweisen). Erweisen sich die Geschäftsbücher und/oder Aufzeichnungen als lückenhaft, so befindet sich die Steuerverwaltung in Bezug auf die fehlenden Elemente regelmässig in einem Untersuchungsnotstand (BGer 2C_160/2022 vom 27. Dezember 2022 E. 2.4.3; 2C_304/2022 vom 17. November 2022 E. 4.2.1; 2A.265/2002 vom 4. November 2002 E. 2.1). Zur Behebung der erkannten Lücken sind die fehlenden Elemente der Finanzbuchhaltung annäherungsweise zu ermitteln und dadurch zu füllen (BGer 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.4 mit zahlreichen Hinweisen, zur Publ. vorgesehen).

E. 17

Urteil A 2024 27 auch Beschwerde sind vollkommene Rechtsmittel, und es muss gestattet sein – jedenfalls bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist – neue tatsächliche Behauptungen vorzutragen und neue Beweismittel beizubringen (vgl. zum Ganzen Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 132 N 32 ff., mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung).

E. 18

Urteil A 2024 27 5.

E. 19

Urteil A 2024 27 stimmen kann, die vertraglich vorgesehene Vorankündigung zum Erwerb von Aktien bzw. Anteilsscheinen der am _____ 2019 (vgl. www.zefix.ch) im Handelsregister eingetragenen "J. _____" (Wohnbaugenossenschaft) ausgesprochen hätte, ist nicht ersichtlich und wird auch nicht behauptet. Es wird durch die Rekurrentin nicht substantiiert aufgezeigt, dass ein Kauf von Anteilen der erwähnten Wohnbaugenossenschaft (oder anderen Gesellschaften) per Ende des Geschäftsjahres 2020 sehr wahrscheinlich war (es ist im Übrigen offenbar bis heute kein entsprechender Kauf erfolgt [vgl. hierzu den Jahresabschluss 2022, Konto Nrn. 2601, 2602 [StV-act. 5]; sowie das Organigramm vom 6. Oktober 2024, wonach sämtliche Anteilscheine der Genossenschaft nach wie vor von der D. _____ AG gehalten werden [Rek-act. 4]; vgl. aber auch das Schreiben der Rekurrentin an die Steuerverwaltung vom 17. August 2020 mit der gegenteiligen Aussage, wonach im Jahr 2019 – mithin bereits vor der hier relevanten Bemessungsperiode – ein Kauf von Anteilen der "J. _____" (Wohnbaugenossenschaft) stattgefunden habe, womit die entsprechende Rückstellung spätestens ab diesem Zeitpunkt ohnehin nicht mehr geschäftsmässig begründet gewesen wäre [StV-act. 3, Beilage 7]). Die Begründung von rechtlichen (oder tatsächlichen) Verpflichtungen zum Kauf von Aktien (bzw. Anteilen) der erwähnten Gesellschaften im Geschäftsjahr 2020 bleibt folglich unbelegt. Die Sachverhaltsdarstellung der Rekurrentin erweist sich darüber hinaus als widersprüchlich. Tatsachen, die eine Rückstellung bezüglich Bestand und Umfang als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernder Art und deshalb von der Steuerpflichtigen (z.B. anhand von Verträgen oder Korrespondenz) nachzuweisen (BGE 147 II 209 E. 5.1.2; Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N 14), was ihr nach dem Gesagten nicht gelingt. Die Aufrechnung im Punkt "Rückstellungen für fixierte Aktienkäufe und für versprochene Darlehen" von insgesamt Fr. 101'000.– (Code 1100) ist folglich nicht zu beanstanden. Eine Rückweisung der Sache an

die Steuerverwaltung – wie dies die Rekurrentin mit Replik vom 25. August 2025 beantragt (act. 12) – ist nicht angezeigt (vgl. § 137 Abs. 4 StG).

E. 20

Urteil A 2024 27 unbelegte – Absprache mit der Ausgleichskasse Zug ändert daran nichts. Aus dem aufgelegten Schreiben der Rekurrentin vom 31. Januar 2020 bezüglich Verzugszinsen für das Jahr 2017 (Rek-act. 8) und dem Schreiben der Ausgleichskasse vom 6. Februar 2020 (Rek-act. 9) kann die Rekurrentin jedenfalls bezüglich der Rückstellungen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die fachlich vertretene Rekurrentin hatte die Möglichkeit, sich im Schriftenwechsel zur vernehmlassend beantragten reformatio in peius zu äussern (vgl. § 137 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG), wovon sie mit Replik vom 25. August 2025 allerdings keinen Gebrauch machte (vgl. act. 12). Zusammenfassend ist die Aufrechnung unter dem Punkt "Rückstellungen Pauschalbesteuerung" (Code 1110) somit von Fr. 50'000.– (gemäss Einspracheentscheid) zum Nachteil der Rekurrentin auf Fr. 215'790.– zu erhöhen. Eine Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung ist auch in diesem Punkt nicht angezeigt (vgl. § 137 Abs. 4 StG). Rechtlich steht ausser Frage, dass eine gestaffelte Aufrechnung grundsätzlich so nicht vorgesehen ist.

E. 21

Urteil A 2024 27 schränkung der Überprüfungsbefugnis der Rechtsmittelinstanz: Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 N 33, 52, 54 mit Hinweisen).

E. 22

Urteil A 2024 27 grundlagen oder -methoden erfolgt oder mit den aktenkundigen Verhältnissen der Steuerpflichtigen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar wäre. Auch ist kein pönaler Charakter der Schätzung zu erkennen. Es muss damit mit der teilweisen Ermessensveranlagung sein Bewenden haben.

E. 23

Urteil A 2024 27 stellung von Fr. 61'471.– (im Gewinn und als Minusreserve im Eigenkapital) blieb sowohl in der Höhe als auch dem Grundsatz nach unbestritten. Dem Antrag ist stattzugeben.

E. 24

Urteil A 2024 27 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.